

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS  
POSTGRADO EN DERECHO MERCANTIL  
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTOS EMPRESARIALES

**CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DEL  
IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

Bdigital.ula.ve

Autora: Roanyela Elimar Albornoz F.  
Tutor: Jean Denis Rosales G.

Mérida, Julio de 2017

C.C.Reconocimiento

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS  
POSTGRADO EN DERECHO MERCANTIL  
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTOS EMPRESARIALES

**CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DEL  
IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

Bdigital.ula.ve

Trabajo Especial de Grado para optar al Título  
de Especialista en Derecho Mercantil. Mención Tributos Empresariales

Autora: Roanyela Elimar Albornoz F.  
Tutor: Jean Denis Rosales G.

Mérida, Julio de 2017

C.C.Reconocimiento

## **AGRADECIMIENTO**

La voluntad y el esfuerzo son puntos de apoyo para que todo sacrificio logre el propósito trazado, lo he logrado y esto se lo agradezco:

A Dios Todopoderoso por guiarme en todos mis proyectos.

A la Ilustre Universidad de los Andes, por permitirme formarme en ella y darme el honor de ser ULANDINA.

A mi Padres, trabajadores incasables, quienes, con el único deseo de darme la herencia perdurable del saber, dieron lo mejor de sí para mi crecimiento personal y profesional.

A mis tutores, maestros y demás personas que me han capacitado profesionalmente en esta etapa.

A mis familiares y amigos, que comparten mi alegría.

A ellos van los laureles de mi triunfo.

Bdigital.ula.ve

## INDICE GENERAL

AGRADECIMIENTO.....	iv
INDICE GENERAL.....	v
LISTA DE TABLAS.....	vi
LISTA DE FIGURAS.....	vii
RESUMEN.....	viii
INTODUCCIÓN.....	1

### CAPÍTULOS

I EL PROBLEMA.....	3
Planteamiento del problema.....	3
Objetivos de la investigación.....	10
Objetivo general.....	10
Objetivos específicos.....	11
Justificación de la investigación.....	11
Delimitación y alcance.....	13
II MARCO TEÓRICO.....	15
Antecedentes de la investigación.....	15
Bases teóricas.....	21
El hecho imponible.....	23
El sujeto activo.....	24
El sujeto pasivo.....	24
La base imponible y alícuota.....	25
La potestad tributaria del Municipio.....	26
Conocimientos y comportamiento tributario: cultura tributaria...	27
La obligación tributaria.....	28
Fases de la obligación tributaria.....	29
Relación jurídica-tributaria.....	31
Recaudación Tributaria: características y procedimientos.....	33
Fiscalización: características y procedimientos.....	34
Bases legales.....	36
III MARCO METODOLÓGICO.....	45
Enfoque de la investigación.....	45
Tipo de investigación.....	47
Nivel de la investigación.....	47
Diseño de la investigación.....	48
Unidades de estudio.....	49

Procedimientos para la recolección de información.....	50
Validez y confiabilidad.....	50
Técnicas de análisis de la información.....	51
IV PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	53
V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	112
REFERENCIAS.....	117
ANEXOS.....	122
A: Guía para la entrevista a profundidad, aplicada al funcionario del SAMAT. (entrevista 1).....	123
B: Guía para la entrevista a profundidad, aplicada a funcionaria del SAMAT. (entrevista 2).....	125
C. Cuestionario aplicado a los contribuyentes.....	126
D: Validación de los instrumentos.....	128
E: Confiabilidad del cuestionario.....	133

Bdigital.ula.ve

## LISTA DE TABLAS

TABLAS		
1	Operacionalización de variables.....	44
2	Triangulación.....	95

Bdigital.ula.ve

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA		
1	Efecto confiscatorio.....	55
2	Percepción sobre el IMAE.....	56
3	Percepción sobre la declaración estimada.....	57
4	Verificación de la declaración estimada.....	58
5	Procedimiento de cobro por parte del SAMAT.....	59
6	Respeto a las garantías durante la fiscalización.....	60
7	Beneficios del pago del IMAE.....	61
8	Percepción sobre el período de pago.....	62
9	Consideración sobre la forma bianual.....	63
10	Percepción acerca de la alícuota.....	64
11	Percepción acerca de los requisitos para la licencia.....	65
12	Percepción acerca de la licencia temporal.....	66
13	Percepción sobre los requisitos para la renovación.....	67
14	Hecho imponible del IMAE.....	68
15	Cálculo de la base imponible.....	69
16	Conocimiento sobre la Ordenanza.....	70
17	Necesidad de reforma de la Ordenanza.....	71
18	Comparación de la alícuota con otras parroquias.....	72
19	Percepción acerca de la fiscalización.....	73
20	Percepción sobre procedimientos de recaudación.....	74
21	Licencia temporal.....	78
22	Tiempo con licencia temporal.....	79
23	Gestión de licencia definitiva.....	80
24	Contabilidad de la empresa.....	81
25	Presentación en los lapsos establecidos.....	82

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS  
POSTGRADO EN DERECHO MERCANTIL  
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTOS EMPRESARIALES

**CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DEL  
IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

Autora: Roanyela E. Albornoz

Tutor: Jean D. Rosales

Fecha: Julio de 2017

**RESUMEN**

Esta investigación tuvo como objetivo analizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto sobre Actividades Económicas de los contribuyentes, en la Parroquia Juan Rodríguez Suárez del Municipio Libertador del Estado Mérida. La metodología del estudio fue de tipo analítico-descriptiva con diseño de campo apoyado en un trabajo documental. Las unidades de estudio fueron dos (2) funcionarios del Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT, Mérida) y 63 contribuyentes; las técnicas de recolección de datos fueron la encuesta y la entrevista. Los resultados muestran que existen escasos conocimientos tributarios por parte de los contribuyentes del escenario en estudio, así como deficiencias en los procedimientos del SAMAT que profundizan la situación también presentada de incumplimiento de obligaciones tributarias. Asimismo, se presentan ciertas debilidades en cuanto a la relación jurídico-tributaria entre SAMAT y contribuyentes, lo que impide que sus fortalezas permitan satisfacer las expectativas del Municipio, en materia del Impuesto sobre Actividades Económicas. Se concluyó la necesidad de reformulación de la Ordenanza reguladora y el desarrollo de esfuerzos prácticos para la optimización de los procedimientos del SAMAT, con relación a la recaudación y fiscalización, todo lo cual es recomendado a la institución en función de una mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes del mencionado impuesto.

**Descriptor:** Obligaciones Tributarias, Impuesto sobre Actividades Económicas, Relación jurídico-tributaria.



## INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Actividades Económicas, en su carácter municipal, cabe dentro de los gravámenes que por concepto tributario conciernen a cierto tipo de contribuyentes, que es de utilidad para las arcas del Municipio, a efectos de éste cumplir con algunas de sus funciones. Entre éstas destacan: la conservación, construcción, mejoras de la vialidad y alcantarillado, la conservación de parques y plazas, ampliación así como el mantenimiento de la infraestructura de las escuelas municipales, construcción, rehabilitación de redes de cloacas, mejoramiento del sistema de acueducto y suministro de agua potable, construcción, rehabilitación del sistema de riego en zonas rurales.

De manera que es de vital importancia el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas a este impuesto, en épocas anteriores llamado Patente de Industria y Comercio, el cual corresponde en su característica de territorialidad, al elemento físico espacial que determina el Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas (IMAE), en el sentido de que el contribuyente debe tener un vínculo de existencia y desarrollo de la actividad económica con los límites territoriales del ente municipal.

Por otra parte, debe mencionarse que la obligación tributaria en la ciencia del Derecho Tributario, señala la vía del análisis del hecho imponible, o generador de determinado impuesto y este elemento está integrado por el sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria. El sujeto pasivo es el contribuyente y sus ingresos brutos por actividad económica, su ejercicio habitual, lucrativo e independiente, son la base de la obligación tributaria en materia de IMAE.

De manera que la presente investigación se ocupó de analizar el cumplimiento de la obligación tributaria en materia del IMAE, en el escenario particular de la Parroquia Juan Rodríguez Suárez del Municipio Libertador del Estado Mérida. Para lo cual se planteó un estudio analítico-descriptivo, con un diseño de campo apoyado en un trabajo documental.

A través de la investigación se brinda un aporte empírico acerca de la situación problemática que enfrenta la Administración Tributaria e incluso los mismos contribuyentes, puesto que de nada sirve fomentar una concienciación en materia de cultura tributaria, si el mismo ente o sujeto activo de la obligación tributaria, no está en capacidad de solventar los procedimientos y trámites necesarios para un cabal cumplimiento de esa obligación, lo cual, a su vez, repercute en el cumplimiento de las funciones del Municipio. Así, el sujeto activo en el presente caso es el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT-Mérida); institución a la cual, la presente investigación indaga en su relación jurídico-tributaria con un conjunto de comerciantes del Municipio Libertador, escenario del estudio.

La investigación se estructura de la siguiente manera: El Capítulo I presenta el Problema: planteamiento, objetivos, justificación de la investigación, delimitación y alcance. El Capítulo II desarrolla el Marco teórico: antecedentes, bases teóricas y legales. El Capítulo III muestra el Marco metodológico, conformado por el enfoque, tipo, nivel, diseño de la investigación, las unidades de estudio, validez, confiabilidad, así como los procedimientos de recolección de información, técnicas de análisis de la información. El Capítulo IV despliega los resultados, análisis y discusión de los mismos. Luego, en el Capítulo V se presentan tanto las conclusiones como las recomendaciones, para finalmente, desplegar las referencias y anexos correspondientes al cuerpo del trabajo.

## **CAPÍTULO I**

### **EL PROBLEMA**

#### **Planteamiento del Problema**

El nivel municipal del sistema tributario ha cobrado importancia en los últimos años, debido a la búsqueda creciente de la implantación de procesos estatales cada vez más descentralizados, a lo cual se han debido adaptar los gobiernos municipales. Los Municipios, además, se han visto en la necesidad de generar cuantiosos ingresos propios, en aras de una autonomía financiera respecto al presupuesto público nacional.

De acuerdo con Rodríguez y Vargas (2015), en la actualidad, el sistema tributario en el municipio, constituye un elemento fundamental, debido a que “permite la planificación y optimización de los distintos procesos tributarios en sus operaciones incluyendo la relación jurídico-tributaria donde se consagran los principios aplicables a la eficacia funcional del órgano municipal fiscal con las garantías individuales de los contribuyentes” (p. 5). De modo que se requiere la participación del Municipio por ser la entidad política administrativa con la potestad de establecer los parámetros necesarios para el desarrollo de la actividad tributaria municipal.

En concreto, el órgano municipal fiscal, en el Municipio Libertador del Estado Mérida, es el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (por sus siglas, SAMAT), que nace de la modernización de la Hacienda Pública Municipal para el control y transparencia de las operaciones de recaudación tributaria (SAMAT, 2014). Según esta misma

fuerza, la directriz principal del SAMAT está enfocada en garantizar la aplicación de la potestad tributaria del Municipio en la generación de ingresos propios, en procura de la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, con el propósito de contribuir al desarrollo sustentable del Municipio.

Con respecto a los ciudadanos, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), Artículo 133, es clara y señala que estos tienen el deber de: “coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley” (p. 69). De manera, que como principio constitucional se establecen distintos impuestos. Algunos de ellos, formarán parte de los ingresos municipales ordinarios, tal es el caso del Impuesto sobre Actividades Económicas, señalado por la Constitución, Artículo 179. Asimismo, este impuesto es parte de los ingresos ordinarios del Municipio, según la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM, 2010), Artículo 138.

De esa manera, dentro de los tributos municipales, existe el Impuesto sobre Actividades Económicas cuya recaudación y fiscalización recae en el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT, Mérida), para el caso en estudio. De acuerdo con el SAMAT (2014), para el ejercicio legal de su actividad económica de industria, comercio, servicios o de índole similar, toda empresa privada debe pagar un tributo y debe, ante ese órgano fiscal, llevar a cabo algunos procedimientos. A su vez, el empresario requiere de conocimientos sobre impuestos, que determinarán su comportamiento fiscal, donde, además, éste depende también de la ética y cultura tributaria.

Por lo tanto, el cumplimiento de las obligaciones tributarias posee dos aristas: por un lado, el desarrollo de procedimientos de recaudación y

fiscalización, inherentes al SAMAT; por otro lado, los distintos aspectos vinculados con el contribuyente: conocimientos y comportamiento tributario ante una determinada obligación tributaria. Cabe, entonces, dilucidar los elementos del Impuesto sobre Actividades Económicas bajo esas dos aristas, implicando tanto al SAMAT como al contribuyente de dicho impuesto.

En este sentido, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010) señala en su Artículo 205 que el **hecho imponible** del Impuesto sobre Actividades Económicas “es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente” (p. 54). Por otra parte, la Ordenanza del Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida (OIAE-ML-EM, 2007), Artículo 5, establece que el hecho imponible de este impuesto “está constituido por el ejercicio habitual en o desde la jurisdicción del Municipio Libertador, de una o varias de las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar” (p. 5).

De manera que el Impuesto sobre Actividades Económicas grava al contribuyente en su condición de empresario, sea en el ramo industrial, comercial, de servicios, o índole similar, que vienen siendo los rubros de actividades sobre las cuales versa dicho impuesto. Ahora bien, los procedimientos ante el organismo competente, de acuerdo con SAMAT (2014) son los que siguen:

- (a) Renovación de licencia para actividades económicas; (b) Suspensión de licencia o cierre temporal del establecimiento; (c) Cambio de denominación comercial o de representante legal de licencias para actividades económicas; (d) Cambio de domicilio de la licencia para actividades económicas; (e) Cambio de Rif; (f) Solicitud de solvencia. (p. 1)

Cabe destacar que el SAMAT tiene como objetivo elevar el nivel de recaudación tributaria y la percepción de los recursos estimados en el presupuesto de ingresos de la Alcaldía del Municipio Libertador para garantizar el equilibrio financiero y viabilizar oportunamente los proyectos y programas que conforman los gastos de inversión social y de obras de infraestructura. (SAMAT, 2014).

Igualmente, vale la pena destacar que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) consagra los derechos económicos del ciudadano. En su Artículo 112 se establece que: “toda persona, tanto natural como jurídica puede dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia” (p. 63). Sin embargo, en el ejercicio de la misma, el ciudadano constituye el sujeto pasivo de la relación tributaria y, por ende, es contribuyente. Al respecto, el Código Orgánico Tributario (2014), Artículo 22, textualmente, reza que: “Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible”; dicha condición puede recaer en personas naturales, personas jurídicas y entidades colectivas que constituyan una unidad funcional.

De modo que, en el ejercicio de toda actividad económica, según las leyes tributarias, se requiere de la autorización (licencia) por parte del Municipio para la explotación o desarrollo de dicha actividad en la jurisdicción correspondiente (Patiarroy, 2011, p. 1). Por ende, se establece una relación jurídico-tributaria entre el Municipio y el contribuyente o sujeto pasivo, cuyas limitaciones y debilidades desmejoran la eficacia y eficiencia del alcance de los proyectos municipales que requieren de ingresos, a obtener por concepto de impuestos.

Por su parte, Urrutia (2005) afirma que la problemática del sistema de recaudación del Impuesto sobre Actividades Económicas, “tiene su origen en

la capacidad operativa deficiente que tienen los municipios en los departamentos de recaudación y en la baja cultura tributaria del contribuyente” (p. 69). En este caso, el departamento de recaudación concierne al órgano municipal fiscal: el SAMAT.

Respecto a la cultura tributaria, ya decía Acedo (2003) que: “Casi de perogrullo resulta observar a estas alturas del desarrollo de nuestra cultura tributaria, que un apreciable aumento de la presión fiscal local, ha de reflejarse necesariamente en el efecto producido por la detracción total, ya inclemente entre nosotros” (p. 160).

En este orden de ideas, es importante rescatar el concepto de relación jurídico-tributaria. Según Blumenstein, (citado en Moya, 2009), la relación jurídica tributaria es determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, que da lugar, por una parte, a una prestación jurídica patrimonial (relación de deuda tributaria) y, por otra, a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto (relación de determinación), con lo cual queda establecido el carácter paralelo de ambos deberes.

Igualmente, Moya (2009) define a la obligación tributaria como un vínculo jurídico *ex lege*, en virtud del cual, una persona en calidad de sujeto pasivo está obligado al pago de una suma de dinero por concepto de tributo y sus accesorios, siempre y cuando ocurra el presupuesto de hecho establecido en la ley. No obstante, la obligación tributaria no es concientizada por algunos empresarios debilitándose, de hecho, la relación jurídico tributaria entre sujeto pasivo (contribuyente) y el sujeto activo que es el Estado a través del SAMAT. Se hace la salvedad, que en la Ordenanza del Impuesto sobre Actividades Económicas (2007), se hace referencia al sujeto pasivo y al contribuyente, empleando los dos términos indistintamente.

De manera, que se hace relevante, investigar cómo se desarrolla el cumplimiento de la obligación tributaria en un conjunto de contribuyentes, en este caso, aplicable al Impuesto sobre Actividades Económicas. Queda claro, que tanto el desarrollo de las actividades administrativas estatales inherentes al SAMAT, como el comportamiento tributario de los sujetos pasivos, inciden en la recaudación por concepto de Impuesto sobre Actividades Económicas y, por ende, en las arcas financieras del Municipio.

Sin embargo, es bien sabido el hecho señalado por Patiarroy (2011), en el sentido de que, a pesar de la importancia que tiene el Impuesto sobre Actividades Económicas en los municipios venezolanos, existen evidencias de un conjunto de debilidades que crean malestar en los contribuyentes a quienes aplica dicho impuesto. En este sentido, explica Patiarroy que:

A menudo las ordenanzas son interpretadas erróneamente, debido a que los responsables del sistema de recaudación del Impuesto sobre Actividades Económicas, en múltiples oportunidades, incurrir en fallas que contrastan con las leyes municipales al realizar el cobro de actividades que no han sido establecido en la jurisdicción del municipio; también se observa dificultades en la no realización de los reparos fiscales en el lapso legal y no se aplican las sanciones pertinentes a la evasión fiscal, entre otras debilidades. (2011, p. 3)

Al existir deficiencias dentro del organismo fiscal recaudador, también resulta afectada la cultura tributaria de un Municipio, haciendo que la relación jurídica-tributaria entre el contribuyente-funcionario se debilite provocando así problemas en la fiscalización y en el comportamiento del contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones, reduciéndose al pago del tributo al órgano recaudador, sin adentrarse a términos o aspectos del área jurídica, tributaria y fiscal, que le permita obtener conocimientos al respecto, lo que impide fomentar una mejor cultura tributaria.



De estas y otras más debilidades, no escapa la situación existente en un sector particular de un Municipio venezolano, a saber: la Parroquia Juan Rodríguez Suárez, Municipio Libertador del Estado Mérida, de donde surge como motivación de estudio, conocer la situación del cumplimiento de la obligación tributaria, aplicable al Impuesto sobre Actividades Económicas, por parte de empresarios de dicha localidad, y ese modo evaluar la conducta y los conocimientos de los mismos sobre su carácter de obligados tributarios, debido a las deficiencias que se presentan en el ejercicio de esa relación jurídico-tributaria con los empresarios de esa parroquia y con el Municipio Libertador; como la falta de divulgación de la ordenanza que regula el pago del impuesto generado por el ejercicio de la actividad comercial que se lleva cabo en esta zona del Municipio Libertador. Lo cual conduce también al despliegue y diagnóstico de los procedimientos que lleva a cabo el SAMAT, a los efectos de desarrollar la recaudación y fiscalización del mencionado impuesto, de acuerdo a lo establecido en la Ordenanza de Impuesto Sobre Actividad Económica. Considerándose, a su vez, la cultura tributaria presente en la localidad, así como la relación jurídico-tributaria.

Con bases en lo anteriormente expuesto, a partir de la problemática planteada, surgen las siguientes interrogantes:

¿Cuál es el conocimiento y cumplimiento de obligaciones tributarias de los contribuyentes en la Parroquia Juan Rodríguez Suárez del Municipio Libertador del Estado Mérida, respecto a dicho impuesto?

¿Cuáles son los procedimientos que desarrolla el SAMAT para la recaudación y fiscalización del Impuesto sobre Actividades Económicas?

¿Cuál es la normativa legal que sustenta el Impuesto sobre Actividades Económicas en el Municipio Libertador del Estado Mérida?

¿Cuáles son las características regulativas de la relación jurídico-tributaria entre el SAMAT del Municipio Libertador-Mérida y el Contribuyente, con relación al Impuesto objeto de estudio?

¿Cuáles son las fortalezas y debilidades en la relación jurídico-tributaria entre el SAMAT y el contribuyente respecto al Impuesto sobre Actividades Económicas?

Para brindar respuesta a estas interrogantes, se plantea desarrollar una investigación analítico-descriptiva, de naturaleza mixta o cuantitativa, siguiendo un diseño de campo con apoyo en un trabajo documental, que busca dar alcance a los siguientes objetivos de estudio.

### **Objetivos de la Investigación**

#### **Objetivo General**

Analizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto Sobre Actividades Económicas de los contribuyentes, en la Parroquia Juan Rodríguez Suárez del Municipio Libertador del Estado Mérida.

#### **Objetivos Específicos**

Diagnosticar los conocimientos y cumplimiento de obligaciones tributarias, en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas, de los contribuyentes del escenario en estudio.

Indagar los procedimientos que desarrolla el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT), con relación al Impuesto sobre Actividades Económicas.

Describir la normativa legal sustentadora del Impuesto sobre Actividades Económicas de Municipio Libertador del Estado Mérida.

Establecer las características regulativas de la relación jurídico-tributaria entre el SAMAT del Municipio Libertador-Mérida y el Contribuyente, con relación al Impuesto objeto de estudio.

Determinar las fortalezas y debilidades en la relación jurídico-tributaria entre el SAMAT y el contribuyente, con relación al Impuesto objeto de estudio.

## Bdigital.ula.ve

### **Justificación de la Investigación**

La investigación orientada hacia el análisis del cumplimiento de la obligación tributaria aplicable al Impuesto sobre Actividades Económicas, en un escenario particular, reviste importancia teórica en vista de que aportará elementos basados en revisión documental y legal, acerca de las unidades temáticas del estudio: el Impuesto sobre Actividades Económicas y Cumplimiento de la obligación tributaria. Asimismo, persigue el análisis de aspectos tales como la relación jurídico-tributaria, el comportamiento tributario, así como lo referido a los procedimientos administrativos que desarrolla el SAMAT para la recaudación y fiscalización del mencionado impuesto.

La relevancia teórica del estudio se fundamenta en el trabajo documental que aporta nociones de interés respecto a la temática del cumplimiento de obligaciones tributarias y del Impuesto sobre Actividades Económicas. Por otra parte, el estudio posee relevancia práctica en virtud de que aportará un diagnóstico situacional sobre cultura tributaria en un escenario concreto, conformado por los contribuyentes de la Parroquia Juan Rodríguez Suárez, ubicada en el Municipio Libertador del Estado Mérida.

Se pondrán de manifiesto tanto los juicios como el comportamiento en materia tributaria de dichos contribuyentes, cuyo análisis permitirá conocer las características, fortalezas y debilidades de la relación jurídico-tributaria que guardan estos contribuyentes con el Municipio, a través del órgano municipal tributario: el SAMAT. La labor analítica que se pretende realizar, es importante en la práctica, ya que conducirá a una reflexión sobre la ética tributaria en los empresarios de la muestra en estudio; esto, a su vez, dará cuenta de la cultura tributaria.

El otro aspecto de la relevancia práctica consiste en la concientización que deben tener los funcionarios del SAMAT respecto a sus procedimientos e instrumentación para la recaudación y fiscalización del Impuesto sobre Actividades Económicas, en vista del aporte financiero que este impuesto genera al Municipio Libertador del Estado Mérida. El mejoramiento de estos procedimientos va en pro de la eficacia y eficiencia del sistema tributario a nivel de municipio. Por ende, el estudio posee relevancia institucional.

La presente investigación, por otra parte, se justifica desde un punto de vista metodológico debido a sus aportes en relación a los instrumentos desarrollados para la recolección de datos y en virtud de que brinda una aplicación de la metodología mixta o cuali-cuantitativa por la cual se rigió el estudio. Respecto a la relevancia social, esta radica en que las resultados del

presente estudio, proporcionará conocimientos tributarios al público social interesado en esta temática que concierne a la sociedad como un todo.

Por último, la relevancia de la investigación, también, concierne en sus aportes a la línea de investigación sobre Tributos Empresariales en virtud de los elementos teóricos, prácticos, metodológicos y sociales que son de vital importancia académica e institucional, por cuanto se trata de un tema que se ha convertido en referencia de estudio debido a la relación jurídico-tributario que nace del ejercicio de una actividad comercial o empresarial, de cuyo ejercicio surge el pago de tributos, por lo que el empresario debe cumplir con las obligaciones tributarias con el Estado, siendo en este caso, a nivel Municipal. Del mismo se analiza el carácter del empresario como obligado tributario; así como el procedimiento de recaudación, y demás aspectos del sector tributario, a fin de que sirvan de objeto de revisión para las instituciones recaudadoras de tributos.

### **Delimitación y Alcance**

La investigación está relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto Sobre Actividades Económicas, llevándose al enfoque del Derecho Mercantil, en cuanto a tributos empresariales se refiere. El estudio referido al área de tributos, se circunscribe a un conjunto de contribuyentes que, debido al tamaño de la muestra y su criterio de cálculo, se consideran representativos de los empresarios de una parroquia del Municipio Libertador del Estado Mérida, a saber, Parroquia Juan Rodríguez Suárez, ubicada en el sector conocido como La Punta. De manera que la investigación se delimita a dicho sector, la cual, se estará realizando en un lapso comprendido de cuatro (4) meses, iniciando en el mes de noviembre de 2016, concluyendo en el mes de julio del año 2017.

No obstante, tiene un alcance municipal debido a que el organismo de Administración Tributaria (SAMAT) que fue indagado, corresponde y se aboca en sus funciones a la totalidad del Municipio Libertador; razón por la cual, algunos resultados pudieran llegar a ser generalizables a todo el referido municipio.

Bdigital.ula.ve

## CAPÍTULO II

### MARCO TEÓRICO

Este capítulo versa sobre las teorías que sustentan la investigación, además se presentan previamente una serie de estudios relacionados con la el presente. El marco teórico, de acuerdo con Balestrini (2007), es el “resultado de la selección de aquellos aspectos más relacionados del cuerpo teórico epistemológico que se asume, referidos al tema específico elegido para su estudio” (p. 91). Así, en este caso, se seleccionan teorías doctrinales y leyes relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto sobre Actividades Económicas.

#### Antecedentes de la Investigación

Una serie de estudios, realizados en otros contextos, vinculados con la temática de la presente investigación, conforman los antecedentes, aportando estos algunos elementos conceptuales y metodológicos de relevancia. De manera que, según la relación que guardan con la presente, fueron considerados los siguientes trabajos.

En Colombia, Galvis y Durán (2016), realizan un Trabajo de Grado para la Universidad Francisco de Paula Santander, titulado *Análisis del comportamiento y conocimiento tributario de los comerciantes del Municipio de Pelaya Cesar*. Este estudio logró analizar las diferentes características del comportamiento tributario de los 254 comerciantes, seleccionados por criterio intencional (no probabilístico), de la población de Pelaya Cesar en donde el objetivo principal fue determinar el comportamiento y conocimiento tributario

de los comerciantes del Municipio, con el fin de establecer estrategias que contribuya al pago de los impuestos. La metodología de estudio fue de tipo descriptiva, con trabajo de campo.

En el desarrollo de dicha investigación se realizó un diagnóstico de la situación actual de los comerciantes en cuanto a sus obligaciones tributarias, se identificó el número de contribuyentes inscritos en los diferentes regímenes y su relación con las recaudaciones de los Impuestos y se diseñaron estrategias de publicidad para difundir e informar los beneficios del cumplimiento de las obligaciones tributarias, y así contribuir al cambio de hábitos tributarios en los comerciantes del municipio de Pelaya Cesar.

Para lo anterior fue utilizada la descripción cuantitativa, permitiendo analizar de manera profunda la realidad y la estructura dinámica de la situación que se está presentando, además de acuerdo con la razón del fenómeno manifestado, se pudo unificar los resultados mediante la observación y las encuestas. Como resultado se puede decir que la evasión de los impuestos por parte de los comerciantes del Municipio de Pelaya Cesar, puede ser por la falta de cultura y responsabilidad ciudadana, por lo que se plantearon estrategias para ser utilizadas por los comerciantes y por último se recomendó motivar a los comerciantes con el objetivo de modelar los hábitos de comportamientos tributarios.

La reseñada investigación se vincula con la presente en virtud de que ambas versan acerca del cumplimiento de obligaciones tributarias, en un municipio en particular, de manera que aquella aporta elementos teóricos y prácticos para el desarrollo de la investigación, bajo distintos enfoques ya que el antecedente es netamente cuantitativo.



En Ecuador, Morejón y Mora (2014) presentaron una Tesis de Grado a la Universidad Técnica de Babahoyo, titulada *Diseño de un modelo de gestión tributario, que evite el no cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas naturales de la ciudad de Babahoyo*. Tuvo como objetivo diseñar un modelo de gestión tributaria, basado en la premisa de que, según sus autoras, para el desarrollo del trabajo investigativo se debe priorizar el logro de objetivos enfocados en la mejora significativa de los procesos de tributación para una efectiva recaudación de impuestos, fomentando la cultura de los contribuyentes de Babahoyo para superar los niveles de recaudación de impuestos en relación a periodos anteriores.

Metodológicamente, bajo un tipo de investigación descriptiva en la modalidad de proyecto factible, se estructuraron encuestas que fueron aplicadas a una muestra representativa de la ciudad mencionada, de 222 personas naturales sin contabilidad. Las encuestas realizadas facilitaron la recolección de información útil para la estructuración y crecimiento de los pequeños comerciantes, mediante la utilización idónea de procedimientos preestablecidos según las costumbres administrativas de esas personas, cumpliendo lo dispuesto por la administración tributaria.

Los resultados se resumen en que el desarrollo de las actividades de cada negocio se puede regular de forma eficiente en el sector mayormente productivo del mercado, generando múltiples opciones de solución viable, y deben darse a conocer las sanciones en las que pueden incurrir los contribuyentes y los efectos que tendrán en su negocio.

Finalmente, el estudio da a conocer la propuesta de intervención diseñada, consistente en generar información relevante para disminuir el incumplimiento de las obligaciones tributarias, favoreciendo a los contribuyentes de una forma sencilla y práctica para la aplicación del modelo

de gestión tributaria. Esta investigación se relaciona con la presente debido a que ambas describen comportamientos tributarios de una determinada población, por lo tanto aporta elementos teóricos de interés. .

En La Morita (Venezuela), Morales (2015) desarrolló un Trabajo Especial de Postgrado para la Universidad de Carabobo, titulado *Cumplimiento de las obligaciones tributarias, aplicables al régimen del impuesto a los juegos de envite y azar para las agencias de loterías del Municipio Girardot*. El objetivo de la investigación consistió en analizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias aplicables al régimen del Impuesto a los Juegos de Envite y Azar para las Agencias de Loterías del Municipio Girardot. Se desarrolló bajo la modalidad del diseño de investigación de campo, nivel descriptivo, con apoyo documental.

La población estuvo conformada por 110 agencias de loterías ubicadas en el Municipio Girardot del Estado Aragua, y se tomó como muestra a veintidós (22) personas para la recolección de la información; la técnica utilizada fue la encuesta y como instrumento un cuestionario conformado por diez (10) preguntas, además se utilizó la observación directa; para la validación del cuestionario se utilizó la validez de contenido a través de juicio de expertos y la confiabilidad se determinó mediante el test-retest con el estadístico Coeficiente Kuder-Richarson.

El tipo de investigación fue descriptivo cuantitativo por medio de cuadros estadísticos y representados en gráficos circular. El estudio arrojó como conclusión que la mayoría de las agencias de loterías ubicadas en el municipio Girardot, presentan inconformidad con lo establecido en el marco impositivo aplicables a las agencias de loterías por considerar que es alta la carga impositiva, el impuesto del envite y azar guarda similitud con el impuesto de las actividades económicas porque se calcula ambos sobre la

misma base imponible, se ve afectada la rentabilidad del negocio en virtud de que el pago del envite y azar no puede ser deducido como gastos en el cálculo del Impuesto Sobre la Renta anual. Se recomendó a la Administración Tributaria realizar un estudio sobre la carga impositiva actual establecida a las agencias de loterías, implementar incentivos fiscales que permitan aumentar la recaudación sobre este sector, y además lograr motivar a los sujetos pasivos del sector de las agencias de loterías.

La investigación reseñada se vincula con la presente, en la medida en que ambas indagan el cumplimiento de las obligaciones tributarias respecto a un determinado tipo de impuesto los cuales constituyen ingresos generados para el Municipio, en este caso, con motivo de los juegos de envite y azar, siendo este tipo de investigación de importante relevancia como antecedente.

En Bárbula (Venezuela), Pérez (2012) presentó un Trabajo de Grado para la Universidad de Carabobo titulado *Estrategia tributaria para la optimización de la recaudación del Impuesto sobre Actividades Económicas en el comercio informal del sector alimentos en la Urb. La Esmeralda, Municipio San Diego*. Esta investigación tuvo como objetivo general proponer una estrategia tributaria para la optimización del proceso de recaudación de Impuestos sobre Actividades Económicas en el comercio informal del sector alimentos en la Urb. La Esmeralda, Manzana “F”, Municipio San Diego, Estado Carabobo.

La metodología de la investigación fue descriptiva y se presentó bajo la modalidad de proyecto factible considerada como una revisión documental y un diseño de campo sustentada en las normas y leyes tributarias municipales como la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas, así como también consultas a otras

investigaciones dominadas en ciertas obligaciones tributarias, teniendo como componente determinante el impulso de la cultura tributaria.

Después de ser analizados los resultados obtenidos a través de la observación directa y las encuestas en su modalidad del cuestionario, se procedió a realizar la interpretación de los resultados y como instrumento de análisis se empleó la matriz DOFA.

Concluyendo en la necesidad de diseñar una propuesta, se fijaron los aspectos a tomar en consideración por medio de unos planes de acción, que incluyeron la realización de un censo de los comerciantes informales, fortalecimiento de la cultura tributaria, la elaboración de un registro de comercios informales de la zona por parte de la Alcaldía, la revisión de los programas computarizados existentes, asesorías y colaboración en materia tributaria por parte de los funcionarios de la Dirección de Hacienda Municipal, construcción de instalaciones comerciales en sitios apropiados, desarrollo de alianzas estratégicas con los Colegios de Profesionales, todas estas actividades contribuirían a mejorar el proceso de recaudación del impuesto sobre Actividades Económicas del Comercio Informal del sector alimentos en la Urb. La Esmeralda, manzana “F” del Municipio San Diego.

Esta investigación se relaciona con la presente en virtud de que ambas estudian el Impuesto sobre Actividades Económicas, y, aunque con enfoques distintos analizan aspectos vinculados con este impuesto tal como la recaudación, en un determinado sector de un municipio venezolano. En el trabajo de grado anteriormente descrito aporta estrategias relacionadas con la actualización e inscripción del comercio informal, ante los institutos gubernamentales competentes con el fin de que cumplan con sus respectivas obligaciones tributarias. Tomándose en consideración los

aspectos similares que sirven de análisis y de referencia para el desarrollo de la investigación.

## **Bases Teóricas**

### **El Impuesto sobre Actividades Económicas**

Antes de definir al Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas (IMAE), valga explicar el concepto de impuesto. Según Fraga (citado en Tortolero y Gamarra, 2014), un impuesto es:

... una prestación de dinero que de manera coactiva es exigida al sujeto pasivo por el titular de la potestad tributaria, cuando ocurre el presupuesto previsto en la ley como hecho imponible, y cuyo pago no está vinculado en modo alguno a la obtención de algún servicio u otra actividad prestacional por parte del ente respectivo. (p.150)

Por lo tanto, ese concepto de impuesto está vinculado con el hecho imponible, aspecto que será explicado más adelante. Sin embargo, Antonio Berliri (citado en Villegas, 2003) proporciona una versión amplia y más descriptiva al sostener que “el impuesto es la relación jurídica de naturaleza obligatoria entre un ente público, dotado de supremacía tributaria y aquellos respecto de quienes se verifica una situación que el legislador considera reveladora de capacidad contributiva” (p. 20), relación que tiene la finalidad de hacer concurrir a los gastos públicos del primero, a los titulares de aquella situación mediante el cumplimiento de una obligación que la ley une a la verificación de la citada institución y a la que no corresponde contraprestación alguna por el ente impositor.

Vale señalar que para Villegas (2003), el defecto de la definición anterior “es reiterar conceptos relativos a todos los tributos y el mérito: haber

confeccionado más que una definición, una síntesis que cubre prácticamente todos los elementos de la figura” (p. 20). De modo que el anterior concepto de impuesto es integral y da relevancia a todos sus elementos.

Ahora bien, especificando acerca del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas (IMAE), según Tortolero y Gamarra (2014), “se trata de un tributo que se enmarca perfectamente en la categoría de impuesto” (p. 150), debido a que su exigencia de pago a los sujetos pasivos por parte del Fisco Municipal, una vez configurado el hecho imponible de ejercer actividades económicas de tipo industrial, comercial, de servicio o de índole similar, no obedece a una contraprestación directa por parte del Municipio.

Primeramente, el aspecto material del hecho imponible del IMAE lo constituye el ejercicio habitual de una actividad lucrativa, de carácter independiente. La habitualidad en este impuesto implica que el contribuyente realice una actividad económica de manera ordinaria y constante, con permanencia en el tiempo, es decir, que se trate de actividades económicas usuales y que formen parte del giro comercial del contribuyente.

Es importante indicar que, tal como lo señalara Tortolero y Gamarra, (2014), para que una actividad sea calificada como gravable por el Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas, esto desde un punto de vista subjetivo, “ya que basta que la actividad ejercida por el contribuyente sea ejecutada con la intención de obtener lucro o beneficio económico, sin considerar si el ejercicio de esa actividad arroja ganancias o pérdidas” (p. 150). De igual forma, es necesario destacar el hecho de que la actividad económica habitual ejercida por un contribuyente, “debe ser estrictamente de carácter independiente, es decir, que no sea realizada bajo relación de dependencia o subordinación alguna” (p. 150).

Asimismo, las actividades lucrativas independientes gravables con el Impuesto sobre Actividades Económicas, son las industriales, comerciales y de servicios, las cuales se encuentran claramente definidas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010), Artículo 209, quedando fuera del ámbito de aplicación de este impuesto todas las actividades profesionales no mercantiles como las ejercidas por abogados, contadores, arquitectos, médicos, odontólogos, entre otros. Tampoco están sujetas a este impuesto las actividades primarias de agricultura, cría y pesca, y la actividad forestal, de manera que existen excepciones en cuanto a las actividades gravables por el Impuesto sobre Actividades Económicas cuando se trate de rubros no mercantiles.

### **El hecho imponible**

El Impuesto sobre Actividades Económicas, concierne a las actividades de industria, comercio, servicios o de índole similar. Según la Ordenanza del Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida (OIAE-ML-EM, 2007), Artículo 5: “el hecho imponible de este impuesto está constituido por el ejercicio habitual en o desde la jurisdicción del Municipio Libertador, de una o varias de las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar” (p. 5). Este concepto es explícito en cuanto al contexto geográfico al que se refiere, ya que el régimen de impuesto se limita al desarrollo de la actividad económica o lucrativa que sea ejercida dentro de la jurisdicción de las 15 parroquias que conforman el Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.

Respecto a las actividades de índole similar, Acedo (2003), afirma que “la Inserción de la frase «o de índole similar» está relacionada con las actividades económicas que la preceden, o sea, las actividades Industriales, comerciales o de los servicios” (p. 155). De manera que ese tipo de actividad,

serían aquellas que sean o fueren asimilables a las actividades económicas industriales, comerciales o de servicios que reúnan alguna de las siguientes condiciones (a) sean asimilables a las efectivamente ejercidas por el Contribuyente; (b) sean actividades económicas de carácter general bien sean Industriales, comerciales o de servicios cuyo ejercicio requiera Licencia (Acedo, 2003, p. 156). Así, es importante que se obtenga una Licencia, que le permita ejercer cualquier actividad lucrativa dentro del Municipio Libertador, haciendo necesario cumplir con los requisitos exigidos por el organismo municipal encargado de otorgar las licencias.

### **El sujeto activo**

En el caso del Impuesto sobre Actividades Económicas el sujeto activo sobre el cual recaen las cualidades de titular del poder tributario y de acreedor del tributo es “El Municipio”, dado que éste es el ente público que exige el cumplimiento de la obligación tributaria, y tal como lo expresan Tortolero y Gamarra (2014), este ente existe “en virtud de su potestad de fiscalizar, determinar, liquidar y recaudar un tributo cuando el contribuyente realiza las actividades que constituyen el hecho imponible, y que por ende dan nacimiento a la obligación tributaria” (p. 152). De forma que en esta investigación el sujeto activo lo constituye el SAMAT.

### **El sujeto pasivo**

Para Tortolero y Gamarra (2014), el sujeto pasivo en el Impuesto a las Actividades Económicas, es “aquella persona natural o jurídica que de manera habitual realiza actividades lucrativas independientes de tipo industrial, comercial o de servicios, en un Municipio determinado, y sobre el cual se verifica el hecho imponible, siendo el deudor del importe tributario” (p. 152). De modo que consiste en la figura que desarrolla una actividad



económica en el Municipio y de cuya actividad genera ingresos para el Municipio. Por lo que se refiere a aquella, en quien recae la obligación tributaria.

En la Ordenanza del Impuesto sobre Actividades económicas (2007), el sujeto pasivo es denominado contribuyente, al igual que en el Código Orgánico Tributario (2014), en su Artículo 22. Asimismo, para Korody (2013), el contribuyente del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas, posee “la condición de sujeto de derecho a los efectos tributarios” (p. 663). Siendo la persona de la cual recae el cumplimiento de la prestación tributaria que se genera de las actividades comerciales que se realice dentro del Municipio, formando parte de la relación jurídica-tributaria.

### **La base imponible y alícuota**

La base imponible del Impuesto a las Actividades Económicas representa un elemento estructural de este tributo, tal como lo es para todos los impuestos de tipo variable, en los cuales el importe tributario no se encuentra fijado de una vez por la ley, sino que requiere de la aplicación de una alícuota sobre una base económica.

Así, se tiene que la base imponible del Impuesto a las Actividades Económicas está constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el periodo impositivo correspondiente, por un contribuyente que realiza actividades económicas gravables en la jurisdicción de un Municipio. Los ingresos brutos a efectos de este tributo, para Tortolero y Gamarra (2014) son “todos los proventos o importes que de manera regular percibe el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con la realización de actividades económicas gravadas” (p. 152). Es decir, que los ingresos percibidos como resultado de las actividades desarrolladas en el

Municipio constituyen la base imponible, sobre la cual se realiza el cálculo del IMAE.

De acuerdo con Korody (2013), “la noción de base imponible se ha ido perfilando a través de la jurisprudencia, hasta llegar a una consagración de consenso en la Ley del Poder Público Municipal” (p. 677). Razón por la cual esta Ley (LOPPM, 2010), se hace fundamental para abordar el IMAE.

Por otra parte, la alícuota, según la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010), lo deja a discrecionalidad del Municipio. En su Artículo 206, se señala que “.al establecer las alícuotas de su impuesto sobre actividades económicas, los municipios deberán ponderar la incidencia del tributo nacional o estatal en la actividad económica de que se trate” (p. 55). De manera tal que el tipo de giro económico del contribuyente es un elemento para el establecimiento de la alícuota, entendiendo ésta como la parte o proporción fijada por ley para la determinación de un derecho, Impuesto u otra obligatoriedad tributaria.

### **La potestad tributaria del Municipio**

La potestad tributaria es definida por Villegas (2005) como “la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos”. (p. 252). De esta manera, al llevar esta definición de Potestad Tributaria al ámbito Municipal, se tiene que la Potestad Tributaria Municipal es la capacidad potencial que tienen los Municipios de exigir el pago obligatorio de prestaciones pecuniarias a los individuos de este territorio, y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para el cumplimiento de esta obligación.

## **Conocimientos y comportamiento tributario: cultura tributaria**

Los conocimientos y comportamiento tributario de los contribuyentes, pueden ser enmarcados en la denominada cultura tributaria. De acuerdo con Banfi (2013), la cultura tributaria se entiende como:

...un conjunto de valores, actitudes y conocimientos adquiridos por los miembros de una sociedad respecto a la tributación, con observancia de las leyes vigentes que rigen la conducta del ser humano, como sujeto capaz de ejercer y responder ante las obligaciones tributarias que del mismo devenga, es decir, este comportamiento debe ser visto no tanto como una obligación sino más bien como el deber de coadyuvar en función de resolver las necesidades de un país. (párr. 10)

Por tanto, la cultura tributaria es un deber vinculado con valores ciudadanos, respecto a la tributación en conformidad con las leyes. La misma le da forma al comportamiento ante los impuestos por parte del sujeto pasivo, y los conocimientos que tenga el ciudadano sobre los tributos constituye parte fundamental de esa cultura. Según Goliá (citado en Armas y Colmenares, 2009) la cultura tributaria es “el conjunto de conocimientos, valoraciones, actitudes referidas a los tributos, así como al nivel de respeto de los deberes y derechos que derivan para los sujetos activos y pasivos de esa relación” (p.148). Asimismo, Méndez (citado en Silvestri y Silvestri, 2011) define la cultura tributaria como “un campo de las representaciones sociales sobre la relación Estado-Sociedad que ha sido poco explorada por las ciencias sociales” (p. 11). Por tal motivo, se le ha relacionado con el área jurídica debido al tema de regulación legal de los impuestos, y no se ha estudiado en profundidad desde el punto de vista social en cuanto a la educación tributaria se refiere, es decir, en cuanto al análisis de la conciencia tributaria dentro de la sociedad.

Asimismo, de acuerdo a lo expresado por Mires (2006) la cultura tributaria está referida “al conjunto de conocimientos, valoraciones y actitudes de un determinado grupo social” (p. 59). Por ello, la cultura tributaria es indispensable en toda sociedad, puesto que es el modo de vivir juntos, moldea el pensamiento, la imagen y el comportamiento, de manera que el sujeto pasivo pueda cumplir de manera voluntaria con las obligaciones tributarias.

Para llegar a esto, debe lograrse una educación tributaria en todos los estratos sociales, ya que según Banfi (2011), es un “modo de fortalecer aspectos importantes en un ser humano como lo son las creencias, actitudes, comportamientos y conocimientos acerca de los deberes, pero también de los derechos que otorgan las leyes en materia tributaria” (párr. 14). Esto debe abarcar de manera importante el pago del Impuesto sobre Actividades Económicas (IMAE) como obligación tributaria.

### **La obligación tributaria**

De acuerdo con Delgadillo (2001), el concepto de obligación tributaria parte “de la presencia de la norma jurídica que en sí y por sí, no puede obligar a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por ella” (p. 97); es decir que mientras no se realice el supuesto normativo, establecido en ella, no se producirán consecuencias jurídicas para los sujetos ligados al nexo de causalidad (causa – efecto).

Sin embargo, al realizar el presupuesto de referencia de inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece. Así, afirma Oropeza (s.f.) “puede llegarse a concretar que la diferencia entre la relación jurídica y la obligación ya sea fiscal o tributaria es que aquella es el todo, mientras que

la obligación solo una de sus partes” (p. 28). Igualmente expresa el citado autor que:

La obligación tributaria es una obligación *ex-lege*, puesto que la obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de la ley, ya que en la ley radican todos sus factores germinales. Es cierto que el que efectuará el acto es el individuo, pero no será hasta que el legislador prevea en la norma y dicho acto coincida con esta para que se genere la obligación, es decir, será la disposición legal quien haga surgir la obligación. (p. 26)

Por lo tanto, es un concepto formal y legal que, a su vez, genera dispositivos legales y una relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, de acuerdo con un hecho imponible, que, para el caso del IMAE está vinculado con el tipo de actividad mercantil que desarrolle el sujeto activo y por ello, posee esa obligación tributaria, sin embargo, **su cumplimiento o no cumplimiento** va de la mano con la cultura tributaria de tales contribuyentes. Ahora bien, es importante en este punto explicar las fases de la obligación tributaria.

### **Fases de la obligación tributaria**

Entendida la obligación tributaria como un vínculo legal existente entre Estado-contribuyente, es necesario comprender como se origina tal relación jurídica, la cual tiene que cumplir ciertas fases para ello. De acuerdo con Oropeza (s.f.), la primera fase es constitucional, en donde se reconoce que el Estado impone y crea los tributos, “así como la subordinación de todos los poderes a esta Carta Magna y que si es el legislador quien crea el sistema tributario, él estará igualmente bajo este poder supremo de la Constitución” (p. 27). Es decir, que necesariamente la relación jurídica debe de estar estipulada dentro del ordenamiento vigente a fin de que las actuaciones realizadas por el Estado de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias de

los sujetos, así como las actuaciones de los mismos, estén enmarcadas dentro de la ley, y de ese modo evitar cualquier arbitrariedad por parte del Estado o incumplimiento por parte de los sujetos pasivos, caracterizándose por ser la etapa medular dentro del resto de las fases.

La segunda fase es la legislativa, la cual es agotada, cuando el legislador crea la norma en donde se encuentran los tributos, dicha norma tiene que contener épocas de pago, cantidad, en qué casos se impondrá la carga, esto no es más que una función que le corresponde al Estado, pero tal como señala Oropeza (s.f.), “aún no existen los sujetos pasivos ni activos, porque el hecho de que se plasme en la norma, no quiere decir que sea suficiente para generar un crédito a favor del Estado, por lo tanto este no lo puede exigir” (p. 28). Es por eso que no basta con tener una norma escrita, sino que además esta debe cumplir con las formalidades exigidas para el procedimiento de formación de las leyes, emanado de las autoridades competentes para ello, y de ese modo, establecer los procedimientos y reclamaciones tributarias. Una vez establecida el dispositivo legal en el cual se regula la obligación tributaria, sigue la tercera y última fase.

La tercera fase es la administrativa. Al realizarse el supuesto de hecho, establecidos en la norma, nace un vínculo jurídico llamado **relación tributaria**, en la que ya encontramos al sujeto activo y al sujeto pasivo envueltos en una obligación. Explica Oropeza (s.f.) que “el sujeto activo ya funge como administrador de los tributos con poderes de verificación y liquidación entre otras” (p. 29). Siendo en esta fase donde se configura la relación tributaria, al materializarse la premisa establecida en las leyes, surgiendo las obligaciones y deberes de los sujetos que forman parte de la relación, naciendo así la obligación tributaria. En este sentido, resulta necesario abordar conceptos de relación jurídico-tributaria.

## **Relación jurídico-tributaria**

La Relación Jurídico-Tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que, según Romero (2010), “permite el fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación” (p. 1). Es decir, la relación legal del sujeto activo, quien exige el cumplimiento de una obligación; y del sujeto pasivo, quien debe cumplir con la obligación.

Asimismo, es definido por Giannini (1957), como “una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los Contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias” (p. 28), esta relación jurídica es de naturaleza compleja, esto es porque de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad.

Y, por otra parte, con un carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de sufragar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso. Por su parte, Oropeza (s.f.) afirma que:

Esta relación tiene como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales: de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. Representa un vínculo jurídico entre dos personas, un (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y la otra (deudor) que tiene la obligación de deber efectuar la prestación tributaria. (p. 1)

Es decir, que dentro de la relación jurídica tributaria se presentan la figuras del sujeto activo, cuya figura recae en el Estado y es quien exige; y el

sujeto pasivo, que es el contribuyente, de quien surge la obligación tributaria en atención al impuesto correspondiente exigida en la ley.

Asimismo, se hace preciso mencionar las siguientes preposiciones respecto a la relación jurídico- tributaria, según Jarach (1969), quien afirma que: “(a) es una relación de derecho, no una relación de poder. (b) es una relación de carácter personal y obligacional. (c) comprende obligaciones y derechos tanto del Estado hacia los particulares, como de éstos hacia el Estado” (p. 157). De manera que no puede concebirse una relación tributaria en la que se violenten las garantías tributarias.

De ser así, se estaría en presencia de una relación de completo poder, tal como era en la época feudal. Así, los elementos estructurales que componen la relación tributaria, enumerados por Boeta (1992) son los siguientes: “El hecho generador del crédito fiscal o hecho imponible; Los elementos subjetivos, es decir los sujetos activos y pasivos; La base del impuesto (base imponible); El tipo de gravamen, cuota o tarifa (alícuota) y El periodo de imposición (período impositivo)” (p. 49).

De manera que tales elementos conforman la estructura de la relación jurídico tributaria de una manera esencial, y deben aparecer explícitamente en toda normativa que pretenda erigirse como tal. Para concretar la naturaleza y definición de la relación jurídico tributaria, se establece el concepto de Rodríguez (2011), quien señala que:

La relación jurídico tributaria es un vínculo jurídico entre el Estado y el contribuyente que encuentra su nacimiento en la ley. Dicho vínculo engloba una reciprocidad de derechos y obligaciones entre sus sujetos, siendo las más importantes la obligación del contribuyente de entregar al Estado cierta cantidad de bienes de acuerdo a su capacidad contributiva y la obligación del Estado de respetar los principios constitucionales y destinarlas al gasto público. (p. 56).



De manera tal que la relación entre el Municipio y el contribuyente del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas, responde a dicha definición que, aunada al resto de conceptos precedentes, tuvieron como norte sustentar teóricamente los distintos elementos estructurales de la relación jurídico-tributaria entre el Municipio y el contribuyente, respecto al Impuesto sobre Actividades Económicas, en función de los objetivos de la investigación.

### **Recaudación Tributaria: características y procedimientos**

Entendiendo que dentro de la relación jurídica-tributaria es el Estado el sujeto activo quien exige el cumplimiento de las obligaciones tributarias al sujeto pasivo, es decir, al contribuyente; este se encarga de la debida recaudación de tales tributos a través de sus organismos públicos, quienes serán los responsables del cobro de la prestación tributaria. De acuerdo a Rachadell y otros (1998), la recaudación tributaria que forma parte integrante de la gestión del tributo, consiste “en el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios a favor de cualquiera de las entidades públicas descentralizadas, de competencia tributaria, conforme a la Ley especial de creación” (p. 222). En este sentido, el Código Orgánico Tributario (2014), Artículo 109, numeral 1, aplicable de manera principal a la tributación local, establece que la Administración Tributaria tendrá entre otras, la función de recaudación de los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios de éstos.

En este orden de ideas, la recaudación tiene como signo de identificación general el ser una etapa o fase administrativa posterior a la cuantificación de la prestación dineraria, teniendo como objetivo esencial el cobro efectivo del derecho crediticio a favor del ente acreedor. En relación con lo anterior, Rachadell y otros (1998) determinaron que el “objetivo

terminal de la recaudación es la regulación del pago del tributo y demás prestaciones dinerarias” (p.74) para lo cual se definen tres procedimientos:

Primero, el cumplimiento espontáneo o voluntario de la obligación tributaria, entiéndase pago en lugar, la fecha y la forma que indique el Código Orgánico Tributario (2014), Artículos 39 y 40, por parte de los sujetos pasivos contribuyentes o los responsables o en casos excepcionales, por un tercero quien se subrogará en los derechos, garantías y privilegios del sujeto activo, pero no en las prerrogativas reconocidas al mismo por su condición de ente público.

Segundo, el denominado procedimiento de apremio, que constituye una de las manifestaciones más resaltantes del privilegio de auto tutela de la Administración, mediante el cual los órganos de la Administración Tributaria proceden, una vez vencidos los lapsos para el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, a efectuar el cobro administrativo.

Tercero, el juicio ejecutivo, el cual de conformidad con el Código Orgánico Tributario (2014) en su Artículo 197, procede cuando los créditos a favor del Fisco por concepto de tributos, sanciones, intereses o recargos, no hayan sido pagados al ser determinados y exigibles, para lo cual se ejercerá en sede o jurisdicción judicial el procedimiento previsto en la referida Ley Orgánica de Poder Público Municipal (2010). En definitiva, dichos procedimientos conforman la recaudación tributaria de carácter municipal, ejercida por el SAMAT, en el presente caso.

### **Fiscalización: características y procedimientos**

La función de fiscalización es la de identificar aquellos contribuyentes que no hayan manifestado su obligación, adoptando las medidas pertinentes

para obtener tal cumplimiento. En igual sentido, puede suceder que los contribuyentes que hayan cumplido oportunamente con el deber formal de la inscripción de los registros especiales llevados con fines fiscales, no cumplan de manera correcta o debida con las obligaciones inherentes a esta condición de sujeción pública pasiva en que la designación de sujetos pasivos. Así, la fiscalización es contemplada en el Código Orgánico Tributario (2014), Artículos 187 al 195. Por su parte, señala Morett (2008), la función administrativa y los procedimientos de fiscalización, tienen como objeto investigar las declaraciones presentadas, “para llegar a determinar si son correctas o no, si se ajustan o no a las previsiones de las normas sustantivas previstas en las leyes impositivas correspondientes” (p. 47). Esto, con el propósito de verificar y comprobar la verdadera situación tributaria de los contribuyentes, a fin de que no exista ninguna irregularidad en su declaración. En cuanto a los procedimientos se recurre a London (2017) quien lo resume en de la siguiente manera.

La fiscalización se inicia con una previa Providencia Administrativa en la que se indique el tributo, período fiscal, elementos constitutivos de la base imponible a fiscalizar, identificación de los funcionarios actuantes, entre otros elementos. Le está permitido a la Administración Tributaria realizar la fiscalización en sus propias oficinas y con su base de datos previamente constituida, mediante el cruce o comparación de los datos en ellas contenidos, con la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del que es objeto de la fiscalización, en cuyo caso no está obligada a emitir y notificar previamente la citada Autorización.(p. 1)

Posteriormente, sea en la sede del contribuyente con su participación activa, o realizada la fiscalización en la sede de la Administración Tributaria, de determinar éstas diferencias entre el impuesto declarado por el contribuyente y el determinado por la fiscalización, se deberá notificar un Acta Fiscal que contenga el resultado de la fiscalización. El Acta Fiscal, que

constituye un acto «de mero trámite», emplazará al contribuyente a allanarse a su contenido, rectificando o sustituyendo la declaración de impuesto previamente realizada por él y pagando el tributo omitido con el beneficio de una sanción del 30% de la diferencia o ajuste del tributo.

Asimismo, explica London (2017) que, de no allanarse el contribuyente a la determinación hecha por el Acta Fiscal, “se inicia el proceso complementario en la determinación de oficio de la obligación tributaria, denominado como el Sumario Administrativo” (p. 1). En el caso de que la fiscalización estime correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, se deberá levantar y notificar al contribuyente un “Acta de Conformidad”. Finalmente, cabe destacar que el Código Orgánico Tributario (2014), Artículo 127, establece que la Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

### **Bases Legales**

La **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela** (1999) contiene los estatutos que rigen el funcionamiento del país y, en su Artículo 133 se señala que “toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos, mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley” (p. 69). El Artículo 136 establece la distribución del Poder Público del país al señalar que “El Poder Público se divide en el Poder Municipal, Poder Estatal y el Poder Nacional...” (p. 70).

El Artículo 179 señala las Potestades Tributarias atribuidas de los Municipios, y los Numerales 2 y 3 se refieren a los ingresos de tipo tributario de las municipalidades: El Numeral 2 destaca, entre otras tasas y

contribuciones, que los Municipios tendrán ingresos “por impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución” (p. 87).

La **Ley Orgánica del Poder Público Municipal** (2010) establece los principios relativos al Poder Público Municipal, su autonomía, organización, funcionamiento, gobierno, administración y control fiscal administrativo tributario. El Artículo 138 señala que son ingresos ordinarios del Municipio:

(...) 2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; **los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar**, con las limitaciones establecidas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; las contribuciones especiales por mejoras sobre plusvalía de las propiedades generadas por cambio de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística y cualesquiera otros que le sean asignados por ley. (p. 39)

En la misma Ley, Artículo 161, se establece que “En la creación de sus tributos los municipios actuarán conforme a lo establecido en los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela” (p. 45). Asimismo, el mismo Artículo señala que, en consecuencia, “los tributos municipales no podrán tener efecto confiscatorio, ni permitir la múltiple imposición interjurisdiccional o convertirse en obstáculo para el normal desarrollo de las actividades económicas” (p. 45).

El **Código Orgánico Tributario** (COT, 2014), Artículo 3, establece que sólo a la ley corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible, fijar la alícuota del Tributo y las bases de su cálculo e indicar el sujeto pasivo.
2. Otorgar exenciones y rebajas de lo impuesto.
3. Autorizar al Ejecutivo Nacional para conceder exoneraciones y otro benéficos o incentivos fiscales.
- 4 Las demás materias que le sean remitidas por el Código Orgánico Tributario (2014). Asimismo, en el Artículo 13, se señala 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. 4)

El COT (2014), es claro, en el Artículo 18, “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo” (p. 5). Mientras que el sujeto pasivo, Artículo 19, es “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable” (p. 5).

El COT (2014), Artículo 39, establece que: “La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios comunes:

1. Pago.
2. Compensación.
3. Confusión.
4. Remisión.
5. Declaratoria de incobrabilidad” (p. 9).

La **Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Libertador del Estado Mérida** (OIAE-MLEM, 2007), según el Artículo 1:

...tiene por objeto regular y establecer los requisitos y procedimientos que deben cumplir las persona naturales o jurídicas para el ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicios de carácter comercial, financieras, y bursátiles, en forma habitual o transitoria, contempladas en el clasificador de actividades económicas establecidas en esta Ordenanza, así como el impuesto que deberán pagar quienes ejerzan actividades con fines de lucro, en jurisdicción del Municipio Libertador. (p. 4)

Con respecto al **período impositivo**, el Artículo 2 reza que el mismo “coincidirá con el ejercicio económico financiero, el cual corresponde al periodo comprendido entre el primero (1º) de enero al treinta y uno de diciembre (31) de cada año” (p. 4). Sin embargo, deberá presentar una Declaración Estimada, de acuerdo con el Artículo 26, que reza:

El contribuyente sujeto al pago del Impuesto sobre Actividades Económicas deberá presentar ante la Administración Tributaria Municipal entre el 1º y el 30 de septiembre de cada año una declaración que contenga el monto estimado de ingresos brutos a percibir por las actividades que efectúen durante el siguiente año. (p. 11).

Asimismo, el Artículo 26 establece que “Con base en esta declaración, la Administración Tributaria Municipal estimará el impuesto del ejercicio fiscal siguiente, que deberá ser pagado como anticipo durante el ejercicio correspondiente” (p. 11). El Artículo 28 reza: “Al presentar la declaración estimada, la Administración Tributaria le exigirá al contribuyente estar solvente con el pago del anticipo de impuesto correspondiente al año en que se presente” (p. 11).

El Artículo 33 señala que: “Entre el 1º y el 31 de enero de cada año, el contribuyente deberá presentar su declaración definitiva ante la Administración Tributaria, que contenga el monto de los ingresos brutos efectivamente obtenidos durante el ejercicio fiscal anterior” (p. 12).

El Artículo 36 reza que: “El anticipo de impuesto a que se refiere el artículo 26, se fraccionará en cuatro (4) cuotas iguales, y cada una de ellas se pagará en las Oficinas Receptoras de Fondos Municipales durante el primer mes de cada trimestre del ejercicio fiscal correspondiente” (p. 12). Ahora bien, el Artículo 49 establece que:

Cuando por cualquier motivo el contribuyente dejare de presentar la declaración, el Superintendente del Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT) procederá a determinar y liquidar de oficio, sobre base cierta o sobre base presunta, el impuesto correspondiente conforme al procedimiento establecido en esta Ordenanza y en el Código Orgánico Tributario. (p. 14).

Con respecto al **hecho imponible**, según el Artículo 5, “está constituido por el ejercicio habitual en o desde la jurisdicción del Municipio Libertador, de una o varias de las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar” (p. 5).

Sobre los **sujetos pasivos**, la OIAE-MLEM (2007) señala en el Artículo 6, Parágrafo Primero, que: “Son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, los que directamente o a través de terceros, ejerzan actividades económicas, en jurisdicción del Municipio Libertador Estado Mérida” (p. 6). El mismo Artículo, Parágrafo Segundo, establece que son sujetos pasivos en calidad de responsables, las personas naturales o jurídicas, así como las entidades o colectividades “que constituyan una unidad económica, que sin tener el carácter de contribuyentes están en el deber, por disposición expresa de la Ley, de cumplir los compromisos y obligaciones atribuidas a éstos” (p. 6).



Con relación a la base del impuesto (**base imponible**), la OIAE-MLEM (2007), Artículo 7, establece que:

La base imponible que se tomará para la determinación y liquidación del Impuesto de las Actividades Económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar serán los ingresos brutos originados, que se ejerzan o que se consideren ejercidas en jurisdicción de este Municipio, determinados conforme a lo previsto en esta Ordenanza. (p. 7)

Ahora, respecto al gravamen, cuota o tarifa (**alícuota**) del Impuesto sobre Actividades Económicas, la OIAE-MLEM (2007), Artículo 64, reza que: “La alícuota que se aplicará para el cálculo del Impuesto sobre Actividades Económicas, cuando éste sea recaudado por los Agentes de Percepción, de conformidad con lo previsto en esta Ordenanza, será del dos por ciento (2%)”. (p. 17).

Existe una excepción: cuando se trata del impuesto sobre actividades económicas de radiodifusión sonora, en este caso, según el Artículo 44, la alícuota del impuesto sobre actividades económicas no podrá exceder del cero coma cinco por ciento (0,5%) y en los demás casos de servicios de telecomunicaciones, la alícuota aplicable no podrá exceder del uno por ciento (1%), hasta tanto la ley nacional sobre la materia disponga otra alícuota distinta. Por otra parte, los agentes de percepción son, según el Artículo 59, son:

- “1. Los Organismos, Empresas e Institutos Autónomos Nacionales.
2. Los Organismos, Empresas e Institutos Autónomos del Estado Mérida.
3. Las Empresas Mixtas Nacionales, Estadales o Municipales.
4. Las personas jurídicas de carácter privado, cuando el monto de las operaciones realizadas por ellas exceda las veinte unidades tributarias (20 U.T.)” (p. 16).

El Artículo 62 señala que: “El impuesto a retener se calculará aplicando al monto de los pagos totales o parciales que debe realizar el Agente de Percepción a sus contratistas y/o proveedores, la alícuota correspondiente” (p. 17).

Por otra parte, respecto a las facultades y procedimientos de **fiscalización** del ente recaudador, la OIAE-MLEM (2007, Artículo 91, establece que:

La Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización para comprobar y exigir el cumplimiento de las disposiciones contenidas en la presente Ordenanza, todo de conformidad con lo establecido en el Código Orgánico Tributario, la Ordenanza del Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT) y su Reglamento, y demás Leyes especiales. (p. 22)

Asimismo, indica en el Artículo 92 que, “Cuando la Administración Tributaria Municipal fiscalice el cumplimiento de obligaciones tributarias, independientemente de que tal actividad conlleve o no a la aplicación de sanciones, se seguirá el procedimiento previsto en el Código Orgánico Tributario” (p. 23).

Finalmente, **son obligaciones tributarias**, según la OIAE-MLEM (2007), Artículo 94, las siguientes:

- “1. Presentar la declaración estimada de ingresos brutos.
2. Presentar la declaración definitiva de ingresos brutos.
3. Llevar los libros y registros contables y especiales exigidos por las normas respectivas.

4. Presentar los libros, registros y demás documentos cuando así sea requerido por la Administración Tributaria Municipal.

5. Pagar el anticipo de impuesto calculado en la declaración estimada de ingresos brutos.

6. Pagar el impuesto determinado según la declaración definitiva de ingresos brutos.

7. Pagar los reparos que le sean impuestos.

8. Cualquier otra establecida en la presente Ordenanza que por sus características se entienda de naturaleza tributaria” (p. 23).

De tal manera, que se establecieron según la Ordenanza que ocupa estas líneas, los elementos estructurales de la relación jurídico-tributaria: sujetos, hecho imponible, base imponible, la alícuota, el periodo impositivo. Adicionalmente, se desarrollaron elementos acerca de la recaudación (a través de agentes de percepción) y de la fiscalización.

## Cuadro 1. Operacionalización de las variables

**Objetivo General:** Analizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aplicable al impuesto sobre actividades económicas, de los contribuyentes de la Parroquia Juan Rodríguez Suárez, Municipio Libertador del Estado Mérida.

Objetivo Específico	Variables	Dimensiones	Indicadores	Ítems
Diagnosticar los conocimientos y cumplimiento de obligaciones tributarias, en materia del IMAE	Cultura tributaria del contribuyente, en materia del IMAE	Conocimientos  Comportamiento	Obligaciones tributarias en materia de IMAE Cumplimiento/ no cumplimiento	Anexo A: 1, 4, 18, 20. Anexo C: 1, 14, 15, 16, 21, 22, 23, 24, 25.
Indagar los procedimientos que desarrolla el SAMAT, con relación al IMAE	Procedimiento de recaudación y facultades de fiscalización	Recaudación  Fiscalización	Características Procesos de recaudación  Características Procesos de fiscalización	Anexo A: 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 19. Anexo C: 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 17, 18, 19, 20.
Describir la normativa legal que sustenta el Impuesto sobre Actividades Económicas (IMAE)	Impuesto sobre Actividades Económicas		Hecho imponible Base imponible Sujetos Alícuota Periodo impositivo	Ordenanza  COT
Establecer las características regulativas de la relación jurídico-tributaria entre SAMAT y contribuyente	Relación jurídico-tributaria respecto al IMAE	Elementos estructurales		Leyes Doctrina
Determinar debilidades y fortalezas en la relación entre SAMAT y contribuyente		Fortalezas y debilidades		Anexo B

## **CAPÍTULO III**

### **MARCO METODOLÓGICO**

Este capítulo permite guiar el camino de la investigación, según pautas que se indican en el mismo, a saber, el enfoque, el tipo, nivel y diseño de la investigación, las unidades de estudio, los procedimientos de recolección de información y técnicas de análisis de la información. Tal como lo explica Balestrini (2007), este marco “es la instancia referida a los métodos y operaciones necesarias para lograr los objetivos de estudio” (p. 126). En ese norte, se desarrollaron los siguientes aspectos.

#### **Enfoque de la Investigación**

En búsqueda de analizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aplicable al impuesto sobre actividades económicas, de los contribuyentes de la Parroquia Juan Rodríguez Suárez, Municipio Libertador del Estado Mérida, el enfoque que corresponde es el mixto o cuantitativo. En este sentido, Chen (citado en Hernández, Fernández y Baptista, 2014) define al método mixto como “la integración sistemática de los métodos cuantitativo y cualitativo en un solo estudio con el fin de obtener una “fotografía” más completa del fenómeno” (p. 534), y señala que éstos pueden ser conjuntados de tal manera que las aproximaciones cuantitativa y cualitativa conserven sus estructuras y procedimientos originales (“forma pura de los métodos mixtos”); o bien, que dichos métodos pueden ser adaptados, alterados o sintetizados para efectuar la investigación.

En resumen, los métodos mixtos utilizan evidencia de datos numéricos, verbales, textuales, visuales, simbólicos y de otras clases para entender problemas en las ciencias. De modo que, señalan Hernández, Fernández y Baptista (2014), el método mixto implica la recolección y análisis de datos cuantitativos y cualitativos, así como su integración y discusión conjunta, para realizar inferencias, producto de toda la información recabada. La ventaja de emplear el método mixto radica en que ella permite una perspectiva más amplia y mucho más profunda del fenómeno, resultando la interpretación obtenida mucho más integral, completa y holística.

Los métodos mixtos “capitalizan” la naturaleza complementaria de las aproximaciones cuantitativa y cualitativa del fenómeno estudiado. La primera representa los fenómenos mediante el uso de números y transformaciones de números, como variables numéricas y constantes, gráficas, funciones, fórmulas y modelos analíticos; mientras que la segunda a través de textos, narrativas, símbolos y elementos visuales.

Así, los métodos mixtos caracterizan a los objetos de estudio mediante números y lenguaje. De acuerdo con (Hernández, Fernández y Baptista, 2014) dichos métodos “intentan recabar un rango amplio de evidencias para robustecer y expandir la interpretación que se haga de ello” (p. 537). La razón de que este método corresponda a la presente investigación obedece a que se busca la integración de lo cualitativo y lo cuantitativo, sobre la base de procedimientos técnicos para recolectar la información, que responden a instrumentos cualitativos (entrevistas) y a aparejos cuantitativos (encuestas), como se explicará más adelante. Ahora bien, este enfoque de estudio será inserto con un determinado tipo de investigación que en este caso es de descriptivo-analítico a ser explicado a continuación obedeciendo a un correspondiente diseño y nivel, acordes con las necesidades que indican los objetivos de investigación.

## **Tipo de Investigación**

Esta investigación es de carácter analítico-descriptiva. Por una parte, la investigación analítica es aquella que intenta develar aspectos ocultos o implícitos en una situación, proceso o contenido, a partir de criterios de análisis.

Para Hurtado (2012) la investigación analítica es “la reinterpretación de lo analizado, en función de algunos criterios, dependiendo de los objetivos del análisis. Intenta identificar las sinergias menos evidentes de los eventos analizados” (p. 112). En este caso, se trata de una investigación analítica porque se pretende conocer el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aplicable al impuesto sobre actividades económicas, de los contribuyentes de la Parroquia Juan Rodríguez Suárez, Municipio Libertador del Estado Mérida. Donde, los criterios para el análisis son: (a) la normativa legal del impuesto sobre actividades económicas; (b) procedimientos que realiza el SAMAT respecto al impuesto sobre actividades económicas y (c) los conocimientos y comportamiento tributario de la unidad de estudio (contribuyentes del contexto investigado).

Por otra parte, es una investigación descriptiva, ya que cumple con la definición de Arias (2012), a saber, se busca la “caracterización de un hecho, fenómeno (...), con el fin de establecer su estructura o comportamiento” (p. 24), respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, aplicable al impuesto sobre actividades económicas en el escenario en estudio.

## **Nivel de la Investigación**

El nivel de la investigación corresponde al aprehensivo. Al respecto, Hurtado (2012) expresa que el nivel aprehensivo “implica la búsqueda de

aspectos no tan evidentes en el evento de estudio, de aquello que parece oculto y subyace en la organización interna del evento, por ejemplo, analizar” (p. 100). De manera que la presente investigación se desarrolla dentro de dicho nivel, puesto que persigue un análisis del cumplimiento de las obligaciones tributarias, aplicable al impuesto sobre actividades económicas en el escenario en estudio bajo tres criterios de análisis, indicados en el punto anterior.

### **Diseño de la Investigación**

El diseño de la investigación, para Hurtado (2012), alude a las fuentes; se refiere a dónde y cuándo se recopila la información, “de modo que se pueda dar respuesta a la pregunta de investigación de la forma más idónea posible” (p. 155). Además, el diseño permite establecer estrategias investigativas.

Así, con respecto al contexto y las fuentes de la investigación, se trata de un diseño de campo, debido a que la información se obtuvo de fuentes vivas, en este caso, funcionarios del SAMAT y contribuyentes a quienes aplica el impuesto sobre actividades económicas de la Parroquia Juan Rodríguez Suárez, Municipio Libertador del Estado Mérida. Con relación a la temporalidad, el estudio responde a un diseño transeccional contemporáneo, porque se estudiaron los eventos en un único momento del tiempo y en el presente, lo cual es aplicado en esta investigación.

La investigación también es de diseño documental que, según Arias (2012), este diseño se basa en “la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios” (p. 27), es decir, los obtenidos y los registrados por otros autores acerca de la temática sustancia de interés. La interpretación de la información obtenida desde fuentes secundarias debe



reflejar originalidad por parte del pensamiento del investigador, y deberá aportar nuevos conocimientos.

### Unidades de estudio

Las unidades de estudio se dividen en dos estratos: Funcionarios del SAMAT y los Contribuyentes a quienes se les recauda el impuesto sobre actividades económicas en el contexto geográfico investigado. Respecto al primer estrato, se escogen dos (2) funcionarios, basado en el criterio de que conocen de fuente directa (o primera mano) los distintos aspectos a explorar de los procedimientos administrativos que sigue el SAMAT en cuanto al impuesto mencionado.

Con relación al estrato de los Contribuyentes, se toma una muestra representativa de tamaño “n”, aplicando el uso de un criterio basado en un cálculo estadístico-probabilístico, explicado por Balestrini (2007, p. 143), de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$n = (N \times Z^2 \times p \times (1-p)) / (N-1) \times e^2 + (Z^2 \times p \times (1-p))$$

n = Número de elementos de la muestra a calcular (tamaño muestral)

N= Tamaño de la población= 856 (dato suministrado por el SAMAT)

p = 0,5 (para poblaciones mayores a 100)

Z = Valor crítico correspondiente al nivel de confianza elegido. (Se utiliza Z= 1,645, en esta investigación)

e = Margen de error o de imprecisión permitido (se utiliza el 10%=0.10).

Aplicando la fórmula indicada, el resultado es **n = 63 contribuyentes**, a ser encuestados respecto a sus conocimientos y comportamiento tributarios, en materia del impuesto sobre actividades económicas. Por su parte, a los

funcionarios se les aplicará una entrevista y a los contribuyentes una encuesta, según el siguiente procedimiento.

### **Procedimientos para la recolección de información**

Al estrato Funcionarios del SAMAT se aplica un procedimiento de recolección de datos de naturaleza cualitativa, denominado entrevista a profundidad. La misma consiste en una conversación o diálogo con las unidades de estudio, quienes conocen y dominan el evento a dilucidar. Martínez (2011) la define como “la entrevista profesional que se realiza entre un entrevistador/a y un informante con el objeto de obtener información sobre un tema, proceso o experiencia concreta de una persona” (p. 112). En este caso, se busca responder al segundo objetivo específico este es: Indagar los procedimientos que desarrolla el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT), con relación al Impuesto sobre Actividades Económicas. El guion de entrevista es presentado en el Anexo A.

Al estrato Contribuyentes se aplica la técnica cuantitativa de la encuesta llamada también sondeo (por Hernández, Fernández y Baptista, 2014, p. 175), cuyo instrumento es el cuestionario de preguntas cerradas, orientado hacia el logro del primer objetivo específico: Diagnosticar los conocimientos, y el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas de los contribuyentes en estudio. El cuestionario que se aplicó para la encuesta es presentado en el Anexo B.

### **Validez y confiabilidad**

Por tratarse de un enfoque mixto (que contiene un componente cualitativo), esta investigación posee validez y confiabilidad basada en la técnica de la triangulación. Esta técnica se desarrolla contrastando entre sí,

las evidencias obtenidas de las entrevistas a profundidad y la encuesta con teorías y/o modelos de referencia y con la visión del investigador. Consistirá en una matriz de doble entrada donde las filas contendrán las distintas evidencias, la primera columna tendrá los hallazgos de la entrevista, la segunda hallazgos de la encuesta y en la tercera, las Teorías (autores) resultantes del trabajo documental.

De acuerdo con Cisterna (2005), el proceso de triangulación es: “la acción de reunión y cruce dialéctico de toda la información pertinente al objeto de estudio surgida en una investigación por medio de los instrumentos correspondientes” (p. 68). De manera que esta técnica le provee validez y confiabilidad al presente estudio.

Adicionalmente, se aplicó el juicio de expertos para la validación del cuestionario aplicado a los contribuyentes (Ver Anexo C). También, para la confiabilidad del instrumento se aplicó una prueba piloto a diez (10) contribuyentes con características similares a los de la muestra, y aplicando el paquete estadístico SPSS, versión 13.0, dio como resultado un coeficiente Alfa de Cronbach de 0,88 lo cual indica que posee una excelente confiabilidad (Ver Anexo D).

### **Técnicas de análisis de la información**

El análisis de los resultados de las entrevistas a los funcionarios del SAMAT se fundamentará en el análisis cualitativo que, en concordancia con lo expresado por López (2010), este tipo de análisis de datos “consiste en pasar de los datos a su conceptualización, a establecer categorías, interrelaciones, comparaciones, correspondencias, modelos, explicaciones, extrapolaciones” (p. 68), lo que constituye un trabajo interpretativo.

El análisis de la información recolectada a partir de la encuesta aplicada a los contribuyentes, se corresponde con el análisis cuantitativo apoyado en la estadística descriptiva. Al respecto, Sabino (2007) define a este tipo de análisis como “una operación que se efectúa con toda la información numérica resultante de la investigación. Ésta, luego del procesamiento que ya se le habrá hecho, se nos presentará como un conjunto de cuadros y medidas, con porcentajes ya calculados” (p. 451), los cuales se someten a interpretación.

Posteriormente, los resultados e interpretación de la encuesta son integrados con los resultados cualitativos de las entrevistas. De esa manera se logra el trabajo descriptivo-analítico propuesto, basado en la premisa expresada por Hurtado (2012) de que:” Obtenidos los datos, será necesario analizarlos a fin de descubrir su significado en términos de los objetivos planteados”. En el presente estudio, la técnica de análisis de la información se corresponde con el análisis mixto ya que integra resultados cualitativos con cuantitativos y su respectiva interpretación.

## **CAPÍTULO IV**

### **PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS**

Sobre la base del marco metodológico presentado, este capítulo desarrolla los resultados de la aplicación de los instrumentos de recolección de información: documentales y de campo; entre estos últimos se encuentran la encuesta al estrato Empresarios y entrevista al estrato Funcionarios del SAMAT, Primeramente, se presentan los resultados correspondientes al primer objetivo, desarrollado mediante trabajo de campo, y fue analizada la información obtenida.

Valga destacar que la importancia del análisis conducente a dar respuesta a los objetivos específicos, se fundamenta en la premisa de una cultura tributaria la cual debe regirse por la normativa legal sustentadora del Impuesto sobre Actividades Económicas (IMAE). La cultura tributaria, como se había explicado anteriormente, tiene como deber ser el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, y para ello, éstos deben conocer la normativa; todo lo cual ha sido planteado en el Plan Evasión Cero. Acorde con León (2010), este plan tiene el propósito de “crear una cultura tributaria en la población, especialmente los comerciantes, industriales y contribuyentes especiales” (p. 1).

De manera que se aspiraba con ello, una mejora en las fiscalizaciones y de una mayor consciencia de los sujetos pasivos de la relación tributaria. Se hace relevante, entonces, describir la normativa legal sustentadora del IMAE,

según la investigación documental realizada en tal sentido. En principio, se presentará el diagnóstico resultante de la encuesta a los contribuyentes.

### **Desarrollo del Objetivo 1: Diagnosticar los conocimientos y cumplimiento de obligaciones tributarias, en materia del IMAE**

Se aplicó una encuesta a empresarios del escenario en estudio. La misma buscó brindar respuesta al objetivo de diagnosticar los conocimientos y cumplimiento de obligaciones tributarias, en materia del Impuesto sobre Actividades Económicas, en la Parroquia Juan Rodríguez Suárez, Municipio Libertador del Estado Mérida.

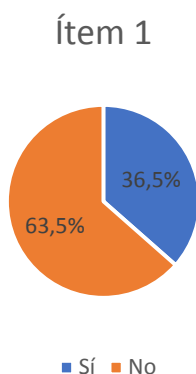
En vista que se trata de un cuestionario dicotómico (Sí/No), se presentan por cada ítem, los resultados en diagramas circulares, de lo cual emerge un análisis acerca del diagnóstico que se persigue. Los primeros 20 ítems se refieren al aspecto de los conocimientos de obligaciones tributarias, por parte de los empresarios encuestados, así como de sus percepciones acerca del Impuesto sobre Actividades Económicas, respecto a su ordenanza y al papel del SAMAT.

Los últimos cinco (5) ítems corresponden a la determinación del cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los mismos empresarios, enmarcado en el Impuesto sobre Actividades Económicas. Primero, se presentan los resultados en diagramas circulares, donde se denotan los porcentajes para cada respuesta (Sí/No), sobre la base de n= 63 encuestados. Luego, los análisis son desarrollados.

En primer término, se presentan los 20 ítems respecto a los conocimientos del contribuyente, para posteriormente, presentar su análisis. En segundo término, se presentarán los 5 ítems referidos al cumplimiento de obligaciones tributarias, en materia del IMAE. De igual manera, se analizarán

los resultados presentados respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, tal como se verá en su momento.

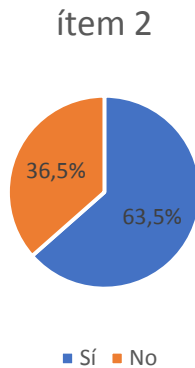
**Ítem 1. ¿Conoce usted en que consiste el efecto confiscatorio, como garantía al contribuyente?**



**Figura 1: Efecto confiscatorio**

De acuerdo a los resultados reflejados en la figura 1 correspondiente al ítem 1, en el cual se demuestra que la mayoría (63,5%) de los encuestados desconocen el efecto confiscatorio como garantía del contribuyente en el que no se le puede ser confiscado al contribuyente sus bienes a causa de un tributo, a lo que los la mayoría de los encuestados señalaron la opción del NO. Mientras que, una minoría representada con 36,5%, señalaron Sí conocer el efecto confiscatorio como garantía al contribuyente. Es por eso que se hace necesario orientar al respecto en atención en lo dispuesto en el COT (2014), para ese modo incentivar a una mejor conciencia tributaria.

## Ítem 2. ¿Considera justo el pago del IMAE?

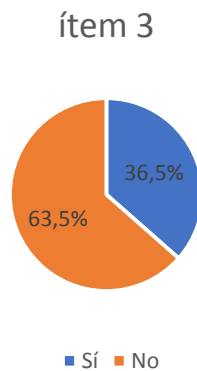


**Figura 2: Percepción sobre el IMAE**

En atención al gráfico de la figura 2 relacionado al ítem 2, se demuestra que un 63,4% considera injusto el pago del IMAE, lo que evidencia escaso conocimiento de los preceptos constitucionales respecto al pago de impuestos, según reza la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), Artículo 133, referido al deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley. Mientras que el 36,5% de los encuestados tienen una percepción distinta, entendiendo el fin de dicho pago, buscando de ese modo contribuir con el mantenimiento del Municipio.



**Ítem 3. ¿Considera justo presentar una declaración estimada del IMAE en el mes de septiembre de cada año?**

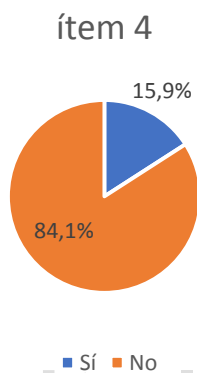


**Figura 3: Percepción sobre la declaración estimada**

En relación al ítem anterior, y de acuerdo al resultado obtenido en el ítem 3, se refleja que un 63,5% considera que es injusto presentar una declaración estimada del IMAE en el mes de septiembre de cada año, por cuanto consideran que es solo necesaria para la planificación fiscal del Municipio., sin considerar a dichos contribuyentes que se ven obligados a realizar una declaración sobre unos ingresos intangibles ya que se les dificulta estimar los ingresos brutos a futuro, sin tomar en cuenta los imprevistos que se puedan generar, convirtiendo los pagos realizados en créditos fiscales que a la larga no pueden ser liquidados por los contribuyentes, o por el contrario, realizan declaraciones muy por debajo de la realidad para cumplir con la declaración a fin de evitar el acometimiento de un ilícito formal, conforme a lo previsto por el COT (2014), Artículo 103, numeral 4 y ser sancionado, tal como lo indica el mismo código en su Artículo 169.

Entre tanto, el 36,5% de los encuestados entiende la necesidad de presentar el pago en el correspondiente mes, cuyo objeto del mismo, no es más que contribuir al funcionamiento y mantenimiento del Municipio.

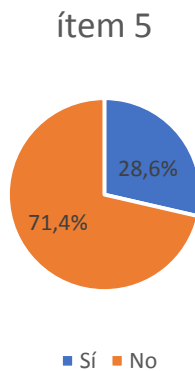
**Ítem 4. ¿Es visitado frecuentemente para verificar si usted ha realizado declaración de la estimada correspondiente al IMAE?**



**Figura 4: Verificación de la declaración estimada**

El gráfico de la figura 4 de dicho ítem refleja que Mayoritariamente, el 84,1% de los contribuyentes de la muestra de estudio no son visitados con frecuencia para que se les sea verificada su debida declaración de la estimada con respecto al IMAE, por parte del organismo tributario SAMAT, siendo verificado solo el 15,9%. De manera que este organismo incumple con el deber de ejecutar los procedimientos de verificación que permita constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los contribuyentes en el Municipio, incumpliendo así lo establecido por el COT (2014), en el Artículo 121, numeral 2.

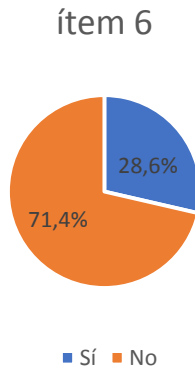
**Ítem 5. ¿Considera justo el procedimiento de cobro efectuado por el SAMAT para el IMAE?**



**Figura 5: Procedimiento de cobro por parte del SAMAT**

En dicho gráfico se muestra que la mayoría representada por el 71,4%, consideran que no es justo el procedimiento de cobro por parte del SAMAT, lo cual implica procedimientos inadecuados por parte de este organismo, incumpliendo con el COT (2014). Mientras que el restante 28,6%, manifestaron Sí parecerles apropiado dicho procedimiento por parte del organismo tributario, a fin de lograr los tributos respectivos al Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida, que son generados por concepto de desarrollo de las actividades económicas en la municipalidad.

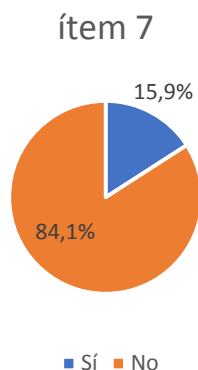
**Ítem 6. ¿Considera que son respetados sus derechos y garantías al momento de ser fiscalizado por el SAMAT?**



**Figura 6: Respeto de garantías durante la fiscalización**

En la misma proporción, un 71,4% de los encuestados considera que no les son respetados tales derechos y garantías por parte de los funcionarios del SAMAT, lo cual es un deber de todo funcionario municipal (LOPPM, 2010). Es por eso que los empresarios sienten que no se les ha brindado el debido trato hacia ellos, viendo vulnerado sus garantías al momento de una fiscalización de parte del organismo tributario municipal. Por otra parte, el 28,6% considera que sus garantías no se han visto irrespetadas durante el procedimiento de fiscalización realizado por el mencionado organismo recaudador.

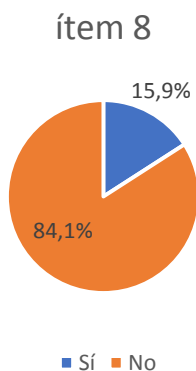
**Ítem 7. ¿Cree usted que existen beneficios al realizar el pago de IMAE?**



**Figura 7: Beneficios del pago del IMAE**

Una proporción elevada, el 84,1% considera que no se ven concretados los beneficios provenientes del pago del IMAE, señalados en la página institucional del SAMAT (2014). Ya que, no se refleja en mejoras para el desarrollo de la actividad económica en el Municipio al no presentar condiciones propicias que incentiven a los comerciantes, así como el poco otorgamiento de los beneficios que se atribuye con el pago respectivo del IMAE, como algunos eximentes tributarios. No obstante, un 15,9% considera que sí han sido beneficiados por el pago del IMAE, por lo que se infiere que han percibido las ventajas que corresponde como incentivo por pagar a tiempo dicho impuesto.

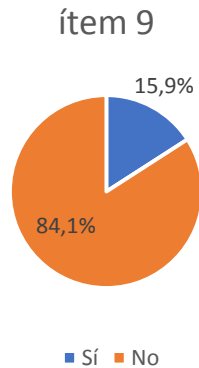
**Ítem 8. ¿Considera usted que el pago del IMAE debe realizarse mensualmente?**



**Figura 8: Percepción sobre el periodo de pago**

Una proporción del 84,1% percibe que el pago no debe realizarse mensualmente por cuanto coinciden con los pagos de impuestos nacionales, y que junto al pago del IMAE significa una elevada suma, por lo que, ocasionaría la necesidad de solventar fuera de las ganancias obtenidas, provocando una desproporción. Entre tanto, el 15,9% les resulta irrelevante, sin que les genere alguna desventaja o contratiempo que les impida cumplir a cabalidad con el pago de los tributos, sean nacionales o municipales, inherentes al ejercicio de las actividades económicas que realizan.

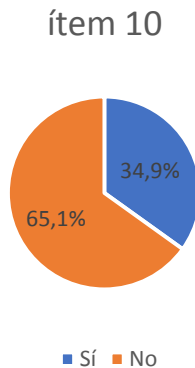
**Ítem 9. ¿Considera usted que el pago del IMAE debe realizarse de forma bianual?**



**Figura 9: Consideración sobre la forma bianual**

En relación con el ítem anterior, y de acuerdo lo señalado en la figura 9, un 84,1% considera que no debe ser bianual el pago del IMAE, idea descartable para la reforma de la OIAC-ML-EM (2007). Ya que dichos contribuyentes optan por la necesidad de tener certeza de los ingresos brutos percibidos durante el ejercicio fiscal anterior, en la realización de una actividad económica en el Municipio para luego declarar. Esto en concordancia con lo anteriormente descrito. Por su parte, un 15,9% de los encuestados consideran que el pago del IMAE debe de realizarse de este modo, ya que, como se mencionó anteriormente, no les representa dificultad alguna hacer los debidos pagos tributarios.

**Ítem 10. ¿Considera justa la alícuota establecida en la Ordenanza de la Actividad Económica para el pago del IMAE, en cuanto a la actividad que Usted realiza?**



**Figura 10: Percepción acerca de la alícuota**

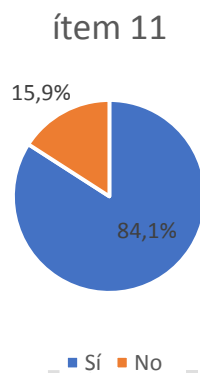
Un 65,1% considera injusta la alícuota establecida en la Ordenanza de la Actividad Económica para el pago del IMAE, en cuanto a la actividad que realiza.

Este elemento apunta hacia la necesidad de una reforma de la mencionada Ordenanza, para lo cual la participación ciudadana es fundamental, según lo señala la LOPPM (2010), Artículo 4, numeral 9; con el fin de fomentar el turismo y la producción nacional, ya que se considera que dicha iniciativa debe ser reflejada en incentivos fiscales. En el mismo sentido de necesidad de una reforma, es importante interrogar a los contribuyentes acerca de los requisitos para la obtención de Licencia de actividades económicas, sobre lo cual trata el siguiente ítem, en virtud de ser uno de los aspectos que pueden ser modificados y mejorados en la citada Ordenanza (OIAE-ML-EM, 2007).



Otros, representados con el 34,9%. Se muestran conformes con la alícuota establecida por el municipio para el cálculo del impuesto, en atención a la actividad económica que se ejerza.

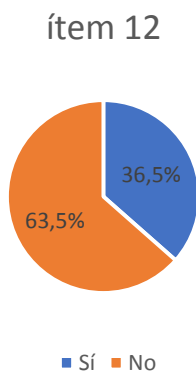
**Ítem 11. ¿Considera excesivos los requisitos establecidos en la ordenanza para adquirir la licencia sobre actividad económica?**



**Figura 11: Percepción acerca de los requisitos para la licencia**

En tal sentido, un 84,1% de los contribuyentes considera excesivos los requisitos que establece la Ordenanza para obtener la Licencia sobre actividad económica, los cuales se establecen en sus Artículos 15 al 22. Al ser un instrumento fundamental para ejercer cualquier actividad económica dentro del Municipio Libertador del Estado Mérida, especialmente, por tratarse de una municipalidad que cuenta con una gran potencialidad económica, se hace exigente al momento de solicitar o renovar alguna licencia imponiendo algunas limitaciones que resultan tediosas para el contribuyente al momento de tramitar. A esto, difiere el 15,9% de los encuestados, quienes lo perciben como algo ya establecido y que se debe de cumplir según lo estipulado en la ordenanza municipal.

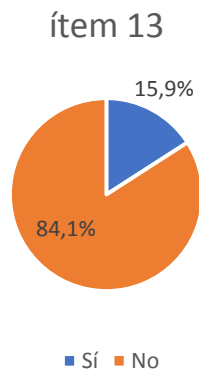
**Ítem 12. ¿Está usted de acuerdo que en principio se otorgue una licencia temporal?**



**Figura 12: Percepción acerca de la licencia temporal**

Al respecto, el 63,5% no está de acuerdo con el otorgamiento de una Licencia temporal, indicada por el SAMAT (2014) y la OIAE-ML-EM (2007). Puesto que, el ideal de cualquier empresario es mantener activa su actividad económica que desea desarrollar dentro del Municipio. Y que al empresario, a través del pago de los tributos municipales correspondientes y cumpliendo con los requisitos exigidos para la obtención de la licencia, le sea otorgado la misma, en comparación al tiempo estipulado con una licencia temporal. Mientras que, el 36,5% está de acuerdo con la obtención de una licencia temporal, y que luego, a corto plazo, y que, habiendo cumplido con los requisitos de ley, se le otorgue la licencia definitiva.

**Ítem 13. ¿Está usted de acuerdo con los requisitos establecidos en la ordenanza para renovar la licencia de actividad económica?**

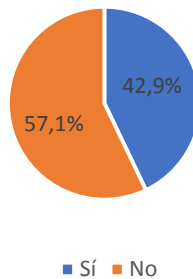


**Figura 13: Percepción sobre los requisitos para la renovación**

En concordancia con los ítems anteriores, y de acuerdo al gráfico de la figura 13, el 84,1% opina no estar de acuerdo con los requisitos exigidos para la renovación de la licencia, lo cual provee elementos para una eventual reforma de la OIAE-ML-EM (2007). Del mismo modo que resulta exigente los requisitos para obtener la licencia, también lo es para la renovación. Es por eso que los empresarios critican la rigidez de los requisitos, por cuanto consideran que debería ser menos engorroso y repetitivos, ya que se trata de una renovación. El 15,9% no está de acuerdo, al no tener ningún tipo de inconveniente para la renovación de sus respectivas licencias de actividad económica.

#### Ítem 14. ¿Conoce cuál es el hecho imponible del IMAE?

ítem 14

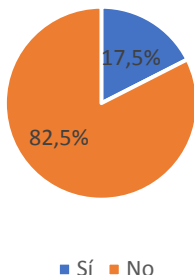


**Figura 14: Hecho imponible del IMAE**

El 57,1% desconoce cuál es el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, el cual es presentado en la doctrina y en la OIAE-ML-EM (2007). Lo que hace evidente la carente cultura tributaria que se presenta en el mismo Municipio, debiendo las instituciones municipales encargadas de los tributos, mantener a los contribuyentes al tanto de los conceptos básicos tributarios, y del modo en el cuál le es calculado el pago de los impuestos, de donde ellos son los sujetos pasivos. Favoreciendo así una mejor relación jurídico-tributario entre Comerciante-Municipio. Por un lado, el 42,9% manifestó conocer el hecho imponible en el cual recae la actividad económica ejercida en el Municipio.

**Ítem 15. ¿Conoce usted como se calcula la base imponible del IMAE?**

ítem 15

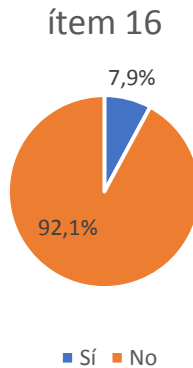


**Figura 15: Cálculo de la base imponible del IMAE**

Al respecto, el 82,5% de los contribuyentes desconoce el criterio de cálculo de la base imponible del IMAE, presentado en la OIAE-ML-EM (2007). Esto se vincula con la cultura tributaria que poseen los contribuyentes encuestados, entendida como conjunto de conocimientos, valoraciones y actitudes (Banfi, 2013). De manera que, para una eventual reforma de la mencionada ordenanza, es importante que exista un conocimiento respecto a éste y los demás elementos constitutivos del IMAE.

Para reforzar la anterior deducción, se interroga a los encuestados acerca de si conocen en que año fue publicada la OIAE-ML-EM (2007). En tal sentido, también fue desfavorable el conocimiento que demostraron en sus respuestas la mayoría de los contribuyentes de la muestra estudiada.

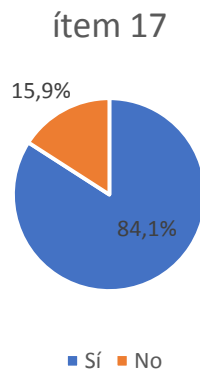
**Ítem 16. ¿Sabe usted en que año fue publicada la Ordenanza sobre actividad económica?**



**Figura 16: Conocimiento sobre la Ordenanza**

De acuerdo a lo reflejado en el gráfico, se muestra que casi la totalidad, el 92,1% no posee información acerca de la ordenanza vigente (OIAE-ML-EM), y en virtud de que ya ésta cuenta con diez (10) años, surge como necesaria una actualización y reforma. Solo una minoría, representada en un 7,9% conoce el año de publicación de la Ordenanza Municipal (OIAE-ML-EM, 2007). Es por eso que se hace necesario mantener un punto de atención para los empresarios en donde se facilite información de alguna modificación o actualización de la ordenanza. Para que de esta manera, el empresario pueda estar al día en cuanto al área tributaria municipal.

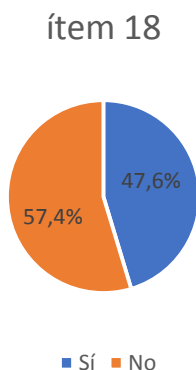
**Ídem 17. ¿Considera usted que la Ordenanza sobre actividad económica debe ser reformada y actualizada?**



**Figura 17: Necesidad de reforma de la Ordenanza**

Para el 84,1% de los encuestados, se considera que la ordenanza debe ser reformada y actualizada; en donde se modifiquen aspectos como la alícuota, los periodos de pago, el cálculo de la base imponible, entre otros. Y que la misma sea discutida junto con los empresarios de distintas actividades económicas que se ejerzan en el Municipio Libertador del Estado Mérida, con un articulado más entendible y compresible que no preste a confusiones ni a interpretaciones. En el gráfico se observa que existe un porcentaje del 15,9% que no expresa la necesidad de alguna actualización a la ordenanza municipal.

**Ítem 18. ¿Cree usted que el pago que usted realiza por el IMAE es proporcional a la alícuota calculada para otras parroquias del Municipio Libertador?**

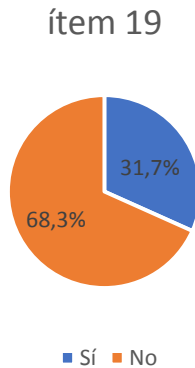


**Figura 18: Comparación de la alícuota respecto a otras parroquias**

Los contribuyentes consideran en un 57,4% de ellos, que su pago no es proporcional a las alícuotas calculadas para otras parroquias del Municipio. Tal vez, esto se deba por tratarse de una parroquia con una actividad económica importante dentro del Municipio, lo que denota una desproporción con respecto a las demás, lo que se le hace injusto ya que debería ser la misma tarifa para cada parroquia. No obstante el 47,6% opina que existe una proporción con las demás parroquias que conforman el Municipio Libertador, por lo que no les parece que exista alguna diferencia significativa que incida en el pago del IMAE para el Municipio.



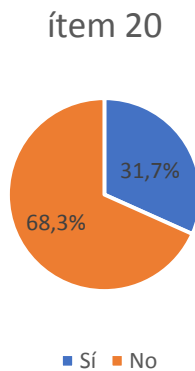
**Ítem 19. ¿Considera apropiados los procedimientos de fiscalización por parte del SAMAT?**



**Figura 19: Percepción acerca de la fiscalización**

En este sentido, un 68,3% de los contribuyentes percibe que no son apropiados los procedimientos de fiscalización por parte del SAMAT, de modo que, según su opinión, este organismo incumple con el COT (2014), en los Artículos 187 al 195, estableciéndose en algunos casos, sanciones y recargos demás, de modo arbitrario, y retardos en cuanto el procedimiento de repetición de pago. Entre tanto, el 31,7% de los otros encuestados manifestaron estar de acuerdo con el procedimiento de fiscalización llevado a cabo por el organismo tributario municipal.

**Ítem 20. ¿Considera, en general, adecuados los procedimientos de recaudación del IMAE?**



**Figura 20: Percepción sobre procedimientos de recaudación**

De igual manera, un 68,3% de los encuestados considera que los procedimientos de recaudación no son adecuados, razón por la cual puede deducirse un incumplimiento del COT (2014), por parte del SAMAT. Esto, sumado a los aspectos anteriormente señalados en los demás ítems, en donde se refleja la inconformidad de los empresarios con el procedimiento relativos al pago del IMAE por parte del ente recaudador en los cuales recae esa responsabilidad. Mientras que, un 31,7% consideran adecuados los procedimientos de pago de IMAE, sin que dicho procedimiento les represente algún inconveniente que les afecte en el ejercicio de su actividad lucrativa

**Análisis de los conocimientos de los contribuyentes encuestados**

En esta sección de análisis de los resultados presentados, se busca integrar los conocimientos que poseen los contribuyentes encuestados acerca de sus obligaciones tributarias, lo que incluye sus percepciones respecto al Impuesto sobre Actividades Económicas: su ordenanza y al papel

del SAMAT; percepciones que dan cuenta de lo que conocen y dominan respecto al mencionado impuesto municipal.

Respecto al papel del SAMAT, los encuestados en un 68,3% consideran inadecuados los procedimientos de recaudación (**ítem 20**) y en la misma medida (68% para el **ítem 19**) perciben que son inapropiados los procedimientos de fiscalización. Esto indica que más de la mitad de los encuestados no están de acuerdo con los mecanismos del SAMAT para llevar a cabo tales procedimientos. Este resultado denota la necesidad de reformular la Ordenanza, para lo cual se hace relevante la participación del contribuyente, ya que su experiencia con el SAMAT podría contribuir al mejoramiento de sus procesos fundamentales, además, que, desde el punto de vista legal, ese tipo de reformulación debe ser sometido a consulta pública, de acuerdo con la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010):

**Artículo 275.** Los ciudadanos y ciudadanas, en un porcentaje no menor al cero coma uno por ciento (0,1%) de los electores del Municipio, podrán presentar proyectos de ordenanzas o de modificación de las ya vigentes. Estos proyectos de ordenanzas deberán ser sometidos a la consideración del Concejo Municipal para su admisión o rechazo; previamente, el Concejo Municipal deberá fijar una reunión con los presentadores de la iniciativa legislativa a fin de discutir su contenido. Una vez examinado el proyecto, el Concejo Municipal deberá pronunciarse sobre su admisión o rechazo dentro de los treinta días siguientes a su presentación. Admitido el proyecto, el debate del mismo deberá iniciarse en un lapso de treinta días siguientes. Si el debate no se inicia dentro del lapso antes señalado, el proyecto se someterá a consulta popular de conformidad con lo establecido en la legislación electoral. El Concejo Municipal deberá motivar el rechazo a la iniciativa cuando sea el caso. (p. 74)

Este artículo posee pertinencia para el presente estudio, ya que según el **ítem 17**, el 84,1% de los encuestados opina que la Ordenanza del IMAE

debe ser reformulada, aunque desconozcan en su gran mayoría (el 92,1%) la fecha de publicación de dicha ordenanza, según el **ítem 16**.

Con relación al hecho imponible (**ítem 14**) y a cómo se calcula (**ítem 15**), se obtuvo que un 57,1% de los encuestados desconoce el hecho imponible del IMAE, y una gran mayoría (82,5%) desconoce cómo se calcula la base imponible, lo que muestra un bajo nivel de conocimientos del contribuyente al respecto, y por ende, en su cultura tributaria, la cual no implica solamente pagar el impuesto, cumplir con las obligaciones y responsabilidades tributarias, sino también conocer sus fundamentos. Según la Organización Impuesto43 (2012), la Cultura Tributaria (entendida ésta como el conjunto de conocimientos, valores, creencias y actitudes compartido por una sociedad respecto a la tributación y las leyes que la rigen, lo que conduce al cumplimiento permanente de los deberes fiscales), se requiere que la población obtenga conocimientos sobre el tema.

Con respecto a la alícuota, el **ítem 10** interrogaba por si se considera justa la alícuota estipulada en la Ordenanza para la actividad económica del contribuyente, obteniéndose que un 65,1% señala que no es justa y un 57,4% señala que no es proporcional a la aplicada en otros municipios, según el **ítem 18**. De manera que una mayoría (más del 50%) está en desacuerdo con la alícuota, o bien considera que es distinta a otros municipios la alícuota que le corresponde. Según el SENIAT (s.f.), la alícuota consiste en “cantidad fija, porcentaje o escala de cantidades que sirven como base para la aplicación de un gravamen. Cuota parte proporcional de un monto global que determina el impuesto a pagar” (p. 4). Por tanto, es fundamental que existan acuerdos que impliquen una alícuota justa para los que van a pagar el impuesto, según el principio de no confiscatoriedad. Para ello, es de importancia la aplicación del Artículo 275 (LOPPM, 2010), citado textualmente en párrafos anteriores.

Con relación al principio de no confiscatoriedad (**ítem 1**), el 63,5% de los encuestados desconocen este principio como garantía al contribuyente, de forma que se observa, nuevamente, que la cultura tributaria en su arista de conocer temas en materia tributaria, posee un bajo nivel en los encuestados.

Nuevamente, surge la necesidad de la consulta popular, ya que según el **ítem 3**, señala el 63,5% de los encuestados, que no es justo presentar una declaración estimada en septiembre de cada año. Aun cuando, según el **ítem 2**, a un 63,5% de ellos sí les parece justo ese impuesto. Lo cual contradice lo que los encuestados plantean en el **ítem 7**, en un 85,1%, piensan que no trae beneficios el pagar el IMAE. De forma que se hace relevante el desarrollo de un proyecto que implique una consulta popular a fin de discutir aspectos de la declaración estimada, de lo justo de ese impuesto y los beneficios que trae al municipio.

Volviendo al punto del papel del SAMAT, se tiene que es poco frecuente las visitas que realiza para verificar la declaración estimada, ya que un 84,1% afirmó que no son frecuentes esas verificaciones (**ítem 4**). Por otra parte, el 71,4% señaló que no es justo el procedimiento de cobro del IMAE por parte del SAMAT (**ítem 5**) y que no existe un respeto por derechos y garantías durante los procedimientos de fiscalización (**ítem 6**), afirmado por un 71,4% de los encuestados. De manera, que surge como fundamental, la revisión y reformulación de la Ordenanza del IMAE a efectos de establecer lineamientos precisos que permitan una optimización de los procedimientos de verificación, cobro y fiscalización, adecuados a las exigencias de un sistema tributario municipal de excelencia.

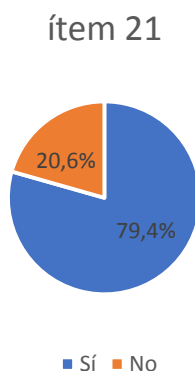
Es importante también el punto acerca de la licencia, acerca de lo cual, los encuestados, en un 84,1 %, consideran que son excesivos los requisitos

establecidos en la ordenanza para adquirir la licencia sobre actividad económica (**ítem 11**), asimismo, opinan que no debe darse una licencia temporal (**ítem 12**), en un 63,5 % de los encuestados. Además, respecto a si están de acuerdo con los requisitos establecidos en la ordenanza para renovar la licencia de actividad económica (**ítem 13**), el 84,1% afirma no estarlo. De manera que en cuanto al ítem 11 debe existir una reformulación, también referido a los ítems 12 y 13, donde parece no existir acuerdos en lo que establece la ordenanza.

Finalmente, respecto a la periodicidad del pago del IMAE, un 84,1% piensa que no debe hacerse mensualmente (**ítem 8**) e igual porcentaje de encuestados (84,1%) señala que tampoco hacerse ese pago bianual (**ítem 9**). Parece entonces denotarse que el pago debe hacerse solamente anual, según los contribuyentes encuestados, lo cual aportaría un elemento de importancia para el descarte de ideas en relación a una eventual reformulación de la Ordenanza.

## Resultados sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias

### Ítem 21. ¿Posee licencia temporal de actividad económica?

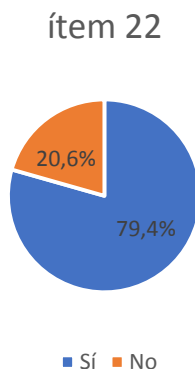


**Figura 21: Licencia temporal**

**Análisis:** una mayoría del 79,4% de los encuestados posee solo licencia temporal. Lo cual puede indicar o que no han hecho los trámites para gestionar la licencia definitiva o bien, que existen dificultades a nivel de SAMAT para lograr dicha licencia. En todo caso, se denota cierta negligencia por parte de este organismo para velar para que los empresarios del Municipio y en particular, de la parroquia en estudio, posean licencia definitiva.

Al respecto, la Ordenanza del IMAE (2007) establece en su Artículo 16, que la Licencia de Actividades Económicas “será expedida por la Administración Tributaria, por cada local o establecimiento ubicado en jurisdicción del Municipio Libertador, mediante documento que deberá ser exhibido en un sitio visible del establecimiento” (p. 8). La temporal no es válida para ello, denotándose un incumplimiento de esta normativa. Asimismo, el gráfico demuestra que 20,9% posee su debida licencia de actividad económica otorgada por el SAMAT.

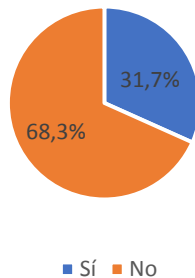
**Ítem 22. ¿Tiene más de un año con la licencia temporal de actividad económica?**



**Figura 22: Tiempo con licencia temporal**

**Análisis:** En concordancia con el ítem 21, y en base en la misma normativa que señala la OIAE-ML-EM (2007); y de acuerdo a lo ilustrado en el gráfico, el 79,4% posee más de un año con una licencia temporal, debido a la falta de atención del organismo encargado de los tributos, ya que no ejerce coacción que obligue a los contribuyentes a solicitar una licencia definitiva para el ejercicio de la actividad económica, adicionalmente causa molestia a los contribuyentes presentar nuevamente una serie de requisitos que ya fueron presentados para la obtención de la licencia temporal. Por un lado, el 20,6% ya no posee licencia temporal, bien sea porque ya obtuvieron la licencia definitiva o no han renovado su licencia. Lo que ha generado el incremento de empresarios con una licencia temporal, que les permite ejercer su actividad económica de forma temporal.

**Ítem 23. ¿Ha realizado los trámites necesarios para gestionar la licencia definitiva de actividad económica?**



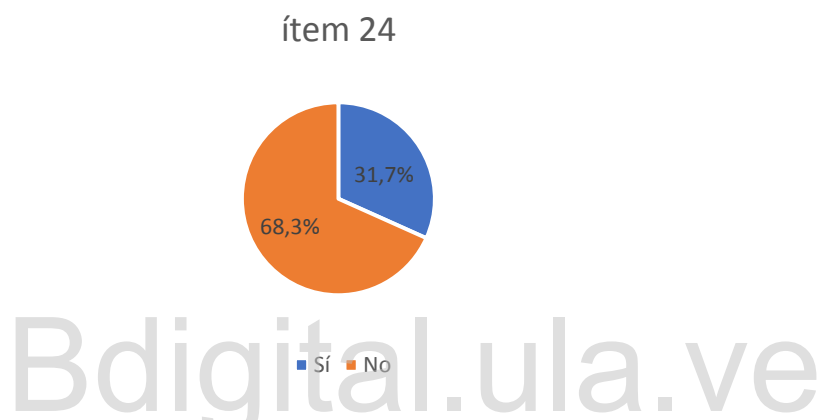
**Figura 23: Gestión de la licencia definitiva**

**Análisis:** Una mayoría del 68,3% de los encuestados no ha gestionado su licencia definitiva; de acá, se infiere una deficiente cultura tributaria en el sentido de escasa responsabilidad en esa obligación, y lo engorroso que se le hace el trámite al contribuyente, debido a los aspectos señalados anteriormente, ocasionando la omisión de su obligación de estar al corriente



con el cumplimiento de todos los permisos pertinentes para el ejercicio de su actividad económica. Entre tanto, el 31,7% restante, señaló haber realizado las diligencias necesarias para la obtención de una licencia definitiva, y de ese modo ejercer su actividad económica sin más limitaciones que las establecidas en las leyes correspondientes.

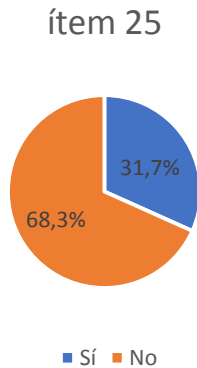
**Ítem 24. ¿Lleva usted la contabilidad de las compras y las ventas del comercio?**



**Figura 24: Contabilidad de la empresa**

**Análisis:** Una minoría del 31,7%, lleva a cabo la contabilidad de las compras y ventas del comercio, mientras que la mayoría, representada en un 68,3% no lleva la contabilidad de las mismas. Lo que denota el poco cumplimiento de las obligaciones tributarias ya que es fundamental la contabilidad para desarrollar a cabalidad la administración del comercio y, de allí, el cálculo de sus impuestos. Además, es importante señalar que de acuerdo con la Ordenanza del IMAE (2007), Artículo 115 y 116, prescriben a los seis (6) años el derecho de recuperación de impuestos y a la devolución de pagos indebidos, cuando el contribuyente no lleve contabilidad, no la conserve durante el plazo legal o lleve doble contabilidad” (p. 28).

**Ítem 25. ¿Presentó en los lapsos establecidos la declaración jurada y estimada de los ingresos brutos?**



**Figura 25: Presentación en los lapsos establecidos**

**Análisis:** Como se demuestra en el gráfico, con un porcentaje de 68,3%, no han presentado las declaraciones correspondientes en el lapso respectivo. A diferencia del 31,7% de los encuestados que sí han presentado en los lapsos establecidos la declaración jurada y estimada de los ingresos brutos, lo que denota escasa responsabilidad en el cumplimiento de esa obligación tributaria.

Finalmente, cabe recalcar que el SAMAT tiene entre sus deberes, conforme al COT (2014), Artículo 137, proporcionar asistencia a los contribuyentes o responsables y para ello procurará “Explicar las normas tributarias utilizando en lo posible un lenguaje claro y accesible y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos explicativos” (p. 48). Esto no ocurre en la relación jurídico-tributaria entre el SAMAT y contribuyentes encuestados, por tanto, es de relevancia los posteriores objetivos del estudio, respecto a dicha relación, para lo cual se desarrolló un trabajo documental y se aplicó una segunda entrevista, a presentarse más adelante.

## **Desarrollo del objetivo 2: Indagar los procedimientos que desarrolla el SAMAT, con relación al IMAE**

El desarrollo de este objetivo se logró a través de una entrevista aplicada a un funcionario del SAMAT. Debido a que las interrogantes son de carácter objetivado: no depende de las percepciones de los entrevistados, entonces, se aplicó a un solo funcionario. *Al ser objetivas las interrogantes, no hay espacio para que otro funcionario pudiera responder algo distinto.* Por otra parte, se indagó sobre los procedimientos del SAMAT, pero también, acerca de diversos aspectos de los contribuyentes del IMAE.

### **Entrevista a funcionario del SAMAT**

#### **Ítem 1. ¿Cómo describe la conducta del contribuyente ante sus obligaciones tributarias respecto al Impuesto Municipal sobre Actividades económicas (IMAE)?**

La conducta del Contribuyente respecto al Impuesto sobre Actividades Económicas, durante los últimos 3 años ha venido siendo positiva y están asumiendo sus obligaciones tributarias. Esta conducta, es consecuencia de la política tributaria aplicada por el Servicio Autónomo (SAMAT), en la cual se han aplicado campañas de concientización y se ha evidenciado en el aumento de la recaudación, así como la disminución de la evasión fiscal. Hoy en el Municipio Libertador, la mayoría de contribuyentes observan la necesidad de cumplir con sus obligaciones tributarias, ya que estos recursos se ven reflejados en la prestación de servicios y la gestión municipal.

Sin embargo, no todo ha sido cuestión de conciencia, sino también generadas por la implementación y aplicación de sanciones administrativas impuestas por el SAMAT, a los fines de castigar los incumplimientos

tributarios por los contribuyentes, esto ha generado un respeto a la autoridad tributaria municipal, donde muchos de los contribuyentes optan por pagar sus obligaciones y estar al día con el municipio y no ser objetos de sanciones. Para un empresario no es negocio tener un establecimiento cerrado, así como tampoco pagar sumas de dinero por conceptos de multas, entre otros.

**Ítem 2. ¿Cuánto es el margen de evasión fiscal anual en el Impuesto sobre actividad económica en la parroquia Juan Rodríguez Suarez?**

Dicha información, la desconozco. Sin embargo, puedo afirmar que en forma global en todo el municipio Libertador la evasión Fiscal esta alrededor de 30% aproximadamente, esto quiere decir que un aproximado de 70% de los Contribuyentes están cumpliendo con sus obligaciones. Por otra parte, vale la pena mencionar que ese porcentaje de 30% aproximado, según registros del SAMAT, de contribuyentes insolventes, no significa que necesariamente estemos en presencia de Evasión Fiscal, sino que existen muchos contribuyentes que ya no existen o que se mudaron de municipio y no formalizaron su cierre ante la administración tributaria municipal, con lo cual hay mucha “Información Basura” (Información Basura, se refiere a la base de datos del Sistema ARI, que no se ha depurado), lo que genera ese porcentaje de insolventes en el sistema Administrativo Tributario.

**Ítem 3. ¿Existen políticas tributarias de estímulo en algún sector del Municipio para la realización de alguna actividad en específica? ¿Cuáles? ¿En qué consiste?**

Desafortunadamente, no existe ningún tipo estímulo en los sectores económicos que hacen vida en el Municipio. Sin embargo, la actual gestión del SAMAT está trabajando conjuntamente con la Corporación Merideña de Turismo, sectores vinculados con el sector turístico, a los fines de alcanzar

algún programa y estrategia que estimule la actividad comercial en ese sector. Evidentemente, que muchas de las propuestas efectuadas por el SAMAT, necesariamente deben pasar por la aprobación del alcalde, así como también el de la Cámara Municipal. Ahora bien, de forma no oficial, si se han hecho algunos convenios y enlaces estratégicos con algunos sectores del comercio merideño, que ha ido enfocado a fortalecer las campañas tributarias. Como crítica constructiva, creo que es fundamental y necesario que los concejales del municipio Libertador cumplan con sus funciones y comiencen a legislar en materia de incentivos fiscales a los fines de promocionar y fomentar el comercio dentro del municipio.

**Ítem 4. ¿Cuántos contribuyentes pagan voluntariamente el IMAE sin ser fiscalizados?**

Actualmente no manejo esos datos. Sin embargo, me atrevo a decir, que es un gran porcentaje el que lo hace de forma voluntaria, ya que existe una cultura tributaria, sobre todo en el caso de los nuevos contribuyentes (con nuevos me refiero a los inscritos ante la administración tributaria municipal en los periodos 2015, 2016 y 2017). Una de las razones, es que algunos comercios necesitan presentar su solvencia municipal para poder efectuar otros trámites relacionados con su actividad comercial, tales como Trámites Bancarios, Trámites en el Sector de Alimentos, Expendio de Licores, etc.

**Ítem 5. ¿Cuál es el criterio utilizado para fiscalizar a los contribuyentes de la parroquia Juan Rodríguez Suarez?**

Los criterios utilizados para fiscalizar tanto la parroquia Juan Rodríguez Suarez como el resto de parroquias es el mismo. Es decir, en todas las parroquias antes de fiscalizar, se inicia con un proceso de Censo, el cual es

utilizado para conocer la realidad administrativa y tributaria, con el objeto de focalizar las fiscalizaciones por un lado los establecimientos comerciales no inscritos en la administración tributaria municipal, como a los inscritos pero que se encuentran con morosidad en el pago de sus tributos. Lamentablemente, uno de los obstáculos que se presentan en las fiscalizaciones es el déficit de personal y de recursos económicos a los fines de apoyar las fiscalizaciones (material para fiscalizar, transporte de los fiscales, etc.).

Esto trae como consecuencia hacer cronogramas atacando principalmente a los grandes morosos, y atacar varios puntos importantes que deriven y desencadenen en la reacción de los contribuyentes no fiscalizados observen a sus vecinos comerciantes y opten ir voluntariamente al SAMAT a los fines de regularizar su situación administrativa y tributaria. Este método ha sido bastante efectivo, aunque reconozco que no es el ideal, pero la política del SAMAT, está focalizada en aplicar la ley en todos los casos, sin distinguir unos de otros. (a todos por igual).

**Ítem 6. ¿Se realizan fiscalizaciones para verificar la declaración estimada señalada en la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas?**

Sí. Luego de verificarse las declaraciones estimadas, la Superintendente conjuntamente con el Gerente de Administración Tributaria seleccionan de forma aleatoria algunos contribuyentes a los fines de cotejar la información suministrada por el contribuyente al momento de declarar la estimada con la información real de su actividad económica, la información del contribuyente en el sistema, así como también en los libros contables y en las declaraciones de IVA del comercio.

**Ítem 7. ¿Se realizan fiscalizaciones para verificar la declaración definitiva señalada en la Ordenanza de impuesto sobre Actividades Económicas?**

De la misma forma que expliqué en el punto anterior, sí se verifican las declaraciones *definitivas y estimadas*. Al respecto, el COT (2014), Artículo 174, precisa que:

Las verificaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, se efectuarán con fundamento exclusivo en los datos en ellas contenidos y en los documentos que se hubieren acompañado a la misma y sin perjuicio que la Administración Tributaria pueda utilizar sistemas de información automatizada para constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por los contribuyentes. (p. 57)

(En ese sentido, aun cuando los encuestados consideran que el SAMAT no verifica, el funcionario entrevistado considera que, sí se realiza, tanto la verificación de las declaraciones, tanto la definitiva como la estimada, cumpliendo con la citada normativa).

**Ítem 8. ¿Cuáles son los procedimientos precisos a la hora de fiscalizar?**

Los procedimientos aplicados, están basados conforme a la Constitución, Código Orgánico Tributario, Ordenanzas municipales, y demás leyes que regulan la materia. Por lo tanto, existe todo un cuerpo normativo formal y legal que arrojan tales procedimientos.

Los procedimientos específicos son amplios, y van a depender si se está fiscalizando un comercio sin Licencia o a un comercio con licencia, va depender si es una fiscalización efectuada por instrucciones del Departamento de Rentas, Departamento de Publicidad y Propaganda Comercial, o una fiscalización ordinaria emanada por la Gerencia de

Fiscalización, o por una fiscalización ordenada por la Gerencia de Administración. Sin embargo, existe un proyecto de Normas y Procedentes de los departamentos y Gerencia donde se especifican las funciones para cada procedimiento. Al respecto, la Ordenanza del IMAE (2007), señala que para desarrollar los procedimientos de fiscalización se debe recurrir al COT (2014). Este último, en su Artículo 127, precisa los siguientes aspectos:

Practicar fiscalizaciones las cuales se autorizarán a través de providencia administrativa. Estas fiscalizaciones podrán efectuarse de manera general sobre uno o varios períodos fiscales o de manera selectiva sobre uno o varios elementos de la base imponible. **2.** Realizar fiscalizaciones en sus propias oficinas, a través del control de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y responsables, conforme al procedimiento previsto en este Código, tomando en consideración la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del contribuyente o responsable sujeto a fiscalización. **3.** Exigir a los contribuyentes, responsables y terceros la exhibición de su contabilidad y demás documentos relacionados con su actividad, así como que proporcionen los datos o informaciones que se le requieran con carácter individual o general. (p. 42)

Tales especificaciones precisan los métodos necesarios y suficientes a la hora de fiscalizar, de manera que su cumplimiento es necesario para el caso en que voluntariamente el sujeto pasivo o contribuyente no asuma el cumplimiento de su obligación tributaria en materia de IMAE.

#### **Ítem 9. ¿Cuáles son las limitaciones jurídicas de los procedimientos de fiscalización del IMAE?**

La mayor limitación, es la poca fuerza de coacción municipal para aplicar procedimientos especiales, tales como los aplicados por el SAMAT; esta poca capacidad de coacción es consecuencia de las deficiencias en las ordenanzas. Otro obstáculo, es la *no cooperación* de los órganos y cuerpos



de seguridad del Estado, los cuales se rehúsan a facilitar, acompañar y colaborar con el Servicio Municipal de Administración Tributaria, por ser una gestión contraria al Gobierno Nacional.

Otro obstáculo importante, es el déficit presupuestario lo cual impide contratar fiscales, remunerar bien los actuales fiscales y poder cubrir las necesidades operativas en los procedimientos. De acuerdo con la Ordenanza (2007), Artículo 91, Parágrafo Segundo, la Administración Tributaria “podrá requerir el auxilio de la Policía Municipal o de cualquier otro órgano de la fuerza pública cuando hubiere impedimento en el desempeño de sus funciones y ello fuere necesario para el ejercicio de las facultades de fiscalización” (p. 23). Se evidencia poco cumplimiento de este apoyo para los procedimientos de fiscalización, lo cual constituye una debilidad de tales procedimientos, sin embargo, su fortaleza radica en una normativa establecida y actualizada, como lo es el COT del 2014, excepto la Ordenanza (OIAE.ML.EM, 2007) la cual posee aproximadamente diez años.

#### **Ítem 10. ¿Qué le solicita al contribuyente al momento de una fiscalización?**

Se aplica lo establecido en la Ordenanza sobre Impuesto sobre Actividades Económicas (OIAE-ML-EM, 2007), Artículos 92, 93 y 94, donde, principalmente, se le solicita al contribuyente:

1. la declaración estimada de ingresos brutos. 2. la declaración definitiva de ingresos brutos. 3. Llevar los libros y registros contables y especiales exigidos por las normas respectivas. 4. Presentar los libros, registros y demás documentos cuando así sea requerido por la Administración Tributaria Municipal. 5. Comprobante de del de anticipo de pago del impuesto calculado en la declaración estimada de ingresos brutos. 6. Comprobante de pago del impuesto determinado según la declaración definitiva de ingresos brutos. 7. Comprobante de pago de los reparos que le sean impuestos (si aplica o no). 8. Cualquier otra establecida en la

presente Ordenanza que por sus características se entienda de naturaleza tributaria. (p. 23)

Estas exigencias deben estar vigentes al momento de una fiscalización para evitar el acometimiento de un ilícito formal tributario y evitar las sanciones que puedan ser aplicadas según la ley.

#### **Ítem 11. ¿Cómo se calcula la base imponible?**

La base imponible se establece según el Clasificador de Actividades Económicas vigente, el cual se le haya sido asignado al momento de su inscripción antes el SAMAT. Sin embargo, esta base imponible no aparece explícitamente en un Artículo determinado de la OIAE-ML-EM (2007), sino que forma parte integral de dicha ordenanza, lo cual se puede evidenciar en su Artículo 127 que reza lo siguiente:

El monto del impuesto de conformidad con lo establecido en el artículo 1 de esta ordenanza, se determinará de acuerdo a la base de cálculo con la aplicación de la alícuota respectiva o a las unidades tributarias establecidas en el Clasificador de Actividades Económicas que forma parte integral de la presente. (p. 4)

Por lo tanto, el clasificador de actividades aparece a lo largo de la citada ordenanza, siendo la base imponible dependiente de dicho clasificador.

#### **Ítem 12. ¿Cómo se establece la alícuota para cada uno de los rubros de actividad económica?**

La base imponible se establece según el Clasificador de Actividades Económicas vigente, el cual se le haya sido asignado al momento de su inscripción ante el SAMAT, tal como lo sustenta la OIAE-ML-EM (2007).

**Ítem 13. ¿La alícuota establecida a los contribuyentes por la realización de una actividad económica varía de acuerdo a la parroquia donde se realice la actividad?**

No. La alícuota de la actividad económica aplica para todo el Municipio Libertador.

**Ítem 14. ¿Cuáles son los beneficios de obtener una licencia temporal en lugar de una licencia definitiva?**

Los benéficos radican en la simplificación de trámites administrativos, el cual el contribuyente de forma mucho más expedita, puedan legalizar su situación tributaria, cumpliendo con la obligación del registro formal del contribuyente en el municipio. Facilita la obtención de la Licencia, pudiendo continuar con los procesos legales a los fines de establecerse como comercio en el municipio. Muchas veces, la tardanza en la obtención de la Licencia de Actividades Económicas (Definitiva), es consecuencia de otros organismos públicos que no trabajan de forma expedita lo cual imposibilita la obtención de los recaudos necesarios para formalizar su Licencia en el municipio. Tal es el caso, del Conformidad sobre el cumplimiento del inmueble de las normas de Seguridad y Prevención de Incendios (Bomberos), Permiso Sanitario con identificación del ramo a explorar, Conformidad de Uso, entre otros permisos o documentos.

**Ítem 15. ¿Cuáles son los beneficios de realizar una declaración estimada en lugar de una sola declaración definitiva?**

Los beneficios son para la administración pública municipal tributaria, ya que, con esa Información sobre las Declaraciones Estimadas, se puede planificar el ejercicio fiscal siguiente, en relación a los ingresos que

posiblemente va a contar el municipio para poder llevar acabo los fines y políticas municipales. A partir de la información de los ingresos, se hacen las estimaciones y proyecciones para establecer los gastos y confeccionar el Presupuesto Municipal.

**Ítem 16. ¿Considera usted que las declaraciones de IMAE son semejantes a la declaración de ISLR?**

Pudieran considerarse semejantes desde el punto de vista Tributario (Clasificación de impuestos) respecto a que ambos impuestos son Directos, ya que no pueden trasladarse, y por el contrario los impuestos indirectos si tienen la posibilidad de trasladarse. (Existe un componente diferenciador entre los Impuestos Directos e Indirectos, y es en la posibilidad de traslación). También se pudiese afirmar que, existe una semejanza respecto al ISLR en relación a los momentos de pago, y el fraccionamiento en algunos casos de tributo. En el ISLR las Empresas Catalogadas como Contribuyentes Especiales, deben hacer declaraciones Estimadas, la función de ésta, es poder hacer las proyecciones económicas al momento de efectuar el presupuesto de nación. Ahora bien, desde el punto de vista real y legal, la declaración sobre Impuesto de Actividades Económicas grava el ejercicio de la actividad económica dentro del municipio Libertador y se basa en los Ingresos Brutos del comerciante, mientras que el ISLR, grava el enriquecimiento del comerciante y se basa en la Renta obtenida durante el periodo fiscal. Por lo tanto, son dos tributos distintos.

**Ítem 17. ¿Por qué el IMAE es calculado sobre la base de los ingresos brutos?**

Es una fórmula de cálculo que encontraron para satisfacer la necesidad de Tributar para obtener ingresos para el municipio a los fines de alcanzar

los fines municipales, que resulta más justo, más lógico y más real al momento de calcularlo. Ajustándose a las normativas Nacionales y doctrinas tributarias. Son muchas las razones del porque se hace con los ingresos brutos, pero tardaría que escribir muchas páginas para aunar al respecto. Sin embargo, puedo precisarle que la información de los ingresos brutos es obtenida de las Declaraciones del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), la cual hace casi imposible que el contribuyente pueda mentir o efectuar algún fraude fiscal, por lo tanto, es una de las razones que justifican este tipo de cálculo basado en los ingresos brutos.

**Ítem 18. ¿Considera usted que el principio de no confiscatoriedad es una garantía de los contribuyentes a fin de limitar la imposición desmedida y desproporcionada de impuestos en el Municipio?**

El principio consagrado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en el Artículo 317, denominado “Principio de No Confiscatoriedad”. El cual garantiza, que ninguna persona natural o jurídica pueda ser objeto de un cobro excesivo, el cual perjudique los intereses económicos del sujeto pasivo. A tal efecto, éste principio impide efectivamente la imposición desmedida y desproporcionada de los impuestos tanto municipales como nacionales.

**Ítem 19. ¿Existen propuestas de reforma a la ordenanza del IMAE?**

Sí.

**Ítem 20. ¿Sabe usted que debe someterse a consulta pública ya que es una competencia del Municipio fomentar la participación?**

Sí.

**Análisis:** El funcionario entrevistado fue claro en el conjunto de interrogantes que se le plantearon. Puede inferirse que los procedimientos de fiscalización del IMAE en contribuyentes de la parroquia en estudio, no se diferencia de otras parroquias del Municipio Libertador (Estado Mérida), y tampoco existen diferencias en la relación jurídico-tributaria entre SAMAT y contribuyentes, de esa parroquia respecto a otras del mismo Municipio.

Con relación al contraste entre las especificaciones de la Ordenanza del IMAE (2007) y del COT (2014) respecto al plano de la realidad, se evidenció incumplimiento de algunas normativas legales en los procesos del SAMAT.

Los anteriores objetivos, 1 y 2, correspondieron al trabajo de campo desarrollado para dar respuesta a interrogantes de investigación; mediante encuestas el primero y a través de entrevista, el segundo. Por lo tanto, se procede a realizar una triangulación de resultados, respecto a estas dos tareas de campo desarrolladas.

## Triangulación

El proceso de triangulación persigue no solamente proveerle validez y confiabilidad al estudio, sino que, por demás, permite conformar parte importante del análisis de los resultados. Esto es, la triangulación es también un método para desarrollar e integrar el análisis de la información obtenida del trabajo de campo.

**Cuadro 2. Triangulación**

Aspectos	Empresarios	Funcionario
Conocimientos sobre el IMAE, por parte del contribuyente	57,1% desconoce el hecho imponible del IMAE, y un 82,5% desconoce cómo se calcula la base imponible del IMAE	Piensa que son positivos en un 70%, ya que solo el 30% evade o elude ese impuesto Ha habido mejora en la cultura tributaria
Cumplimiento de las obligaciones tributarias, respecto al IMAE	Poco cumplimiento de las responsabilidades a nivel tributario en materia del IMAE, un 79,4% tiene más de un año con la licencia temporal y 68,3% no ha gestionado la definitiva	Lo hay debido a que algunos comercios necesitan presentar su solvencia municipal para poder efectuar otros trámites importantes (bancarios, entre otros)
Principio de no confiscatoriedad	63,5% de los encuestados desconocen este principio como garantía al contribuyente	Es un principio consagrado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en el Artículo 317
Procedimientos de fiscalización del IMAE	Inapropiados, según un 68,3% de los encuestados; la mala fiscalización genera que solo el 31,7% han presentado en los lapsos establecidos la declaración jurada y estimada de los ingresos brutos, entre otros incumplimientos del contribuyente	Poca capacidad de coacción por deficiencias en las ordenanzas. La <i>no cooperación</i> de los órganos y cuerpos de seguridad del Estado. Déficit presupuestario para contratar fiscales, remunerarlos bien y poder cubrir las necesidades operativas

En el presente cuadro se enmarcan aspectos relacionados con las actuaciones y procedimientos del pago del IMAE, así como el comportamiento de las partes, activas y pasivas de la relación jurídico-tributaria. En este sentido, se pudo revisar las percepciones de los empresarios en su carácter de contribuyentes, y de los funcionarios que ejercen la recaudación de los impuestos.

Del análisis del cuadro, se obtuvo que en el primer aspecto de estudio relacionado con los conocimientos del IMAE, la mayoría de los empresarios representado en un 57,1% conoce sobre el hecho imponible del IMAE, y el 82,5% manifestaron no conocer la base imponible del IMAE. Ya que al empresario solo le interesa cumplir con sus obligaciones tributarias, es decir, hacer el pago de impuesto; por lo que no demuestra interés en conocer aspectos o términos a profundidad sobre el tema tributario o fiscal. Entretanto, de acuerdo a la opinión de los funcionarios del SAMAT, creen que existe una mejora en la cultura tributaria de los ciudadanos, ya que solo el 30% no realiza el debido pago del IMAE, mientras que el 70% realizan el pago por el ejercicio de actividades de comercio dentro del Municipio. Pero, tales pagos se realizan más por coerción, que por cultura tributaria.

Con respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, consideran los empresarios que existe poco cumplimiento del mismo, en lo que respecta al pago del IMAE, dado que el 79,4% tiene más de un año con licencia temporal, sin que el 68,3% haya realizado los trámites pertinentes para la obtención de la licencia permanente. A esto, se suma la poca observancia del organismo tributario para velar y dar seguimiento al otorgamiento de licencias temporales y definitivas, así como lo riguroso que le resulta al comerciante el trámite para la obtención del mismo. Pese a ello, los contribuyentes tratan de estar al día con el pago de sus respectivos tributos, para estar vigentes a la hora de realizar cualquier otro trámite o de solicitar



alguna solvencia dentro del Municipio, por lo que no es un pago voluntario en aras de contribuir con el gasto público y por conciencia tributaria, sino por ser una obligación legal y evitar posibles sanciones. Es por ello que surge la necesidad de crear estrategias para fomentar la participación de los contribuyentes y que sea una contribución voluntaria de impuestos y no por obligación o por necesidad de realizar alguna solvencia o trámite en la administración pública municipal.

Asimismo, se pudo evidenciar la falta de conocimiento por parte de los empresarios sobre las garantías del contribuyente como el principio de no confiscatoriedad, representado en un porcentaje del 63,5%. Lo que evidencia, junto con lo descrito anteriormente, la carente cultura tributaria que posee el contribuyente puesto que solo se limita a pagar el tributo sin conocer sus derechos y garantías. Pero, tal principio es conocido por los funcionarios del SAMAT, quienes deben adecuar sus procedimientos a fin de cumplir con lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo 317, el cual prohíbe la confiscación por causa de un tributo, y no incurrir en arbitrariedades que vulneren los derechos y garantías de los contribuyentes. Esto, debido a la falta de difusión de información tributaria por parte del órgano recaudador, en donde se instruya al contribuyente de tales derechos y garantías, lo que afecta en la cultura tributaria.

Respecto a los procedimientos que se llevan a cabo para la fiscalización para verificar el pago del IMAE, manifiesta el 68,3% que existe una deficiente fiscalización, en donde solo el 31,7% cumplen oportunamente con los pago del IMAE al órgano recaudador. Esto se debe, de acuerdo a la opinión de los funcionarios a la falta de coacción por parte de los entes recaudadores y demás organismos municipales y gubernamentales, que conlleven al cumplimiento de las obligaciones tributarias de los ciudadanos,

además del déficit de personal fiscal que realicen debidamente los procedimientos que verifiquen el pago respectivo del IMAE. Lo que amerita una reforma a la Ordenanza del IMAE, para establecer directrices que permitan adecuar los procedimientos de fiscalización a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como fomentar actividades que incentiven a una mejor cultura tributaria, a través de la divulgación por parte del órgano recaudador. Tales como plan llamado “evasión cero” cuyo plan estuvo dirigido minimizar al máximo la evasión fiscal, y también se desarrollaron actividades sobre cultura tributaria en las comunidades para incentivar a una conciencia tributaria. No obstante, la contribución continua siendo más por obligación legal, que por la voluntad de querer contribuir al mantenimiento del Municipio, dado que los contribuyentes no ven reflejado el pago de sus tributos en mejoras en la municipalidad, por lo que se desmotivan a contribuir de modo voluntario al pago de impuesto.

A continuación, se desarrolla el trabajo documental que permitió dar respuesta al tercer y cuarto objetivos específicos del estudio: describir la normativa legal sustentadora del IMAE (objetivo 3), y establecer las características de la relación jurídico tributaria entre SAMAT y contribuyente (objetivo 4), basado todo esto en la Doctrina jurídica y las Leyes.

### **Desarrollo del objetivo 3: Describir la normativa legal sustentadora del Impuesto sobre Actividades Económicas de Municipio Libertador del Estado Mérida**

La normativa legal sustentadora del IMAE recae sobre el Código Orgánico Tributario (COT, 2014), la Ordenanza del IMAE (2007) y la Doctrina jurídica. De manera que se hace un recorrido por dicha documentación para describir la normativa que ocupa estas líneas. En primer término, vale

explicar la obligación tributaria, sobre la cual el COT (2014), Artículo 13, señala 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 constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales. (p. 4)

Lo cual implica que uno de los poderes como lo es el municipal se vincula con sujetos pasivos a través de la obligación tributaria en cuanto exista un presupuesto de hecho, esto es un hecho imponible. Igualmente, el COT (2014), Artículo 17, señala lo siguiente: “la obligación tributaria se regirá por el derecho común, en cuanto sea aplicable” (p. 5), lo que es de interés para la comprensión de la normativa legal que ocupa estas líneas.

Cabe establecer que para el COT (2014), Artículo 36, el hecho imponible es “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (p. 11). Para el caso del Impuesto sobre Actividades Económicas (IMAE), en el Municipio Libertador del Estado Mérida, el hecho imponible, según su Ordenanza (2007), Artículo 4, es “el ejercicio en o desde la jurisdicción de este Municipio de una actividad industrial y/o comercial con fines de lucro” (p. 5).

Por otra parte, es relevante destacar que, en la exposición de motivos de la citada Ordenanza, se establece que la recaudación municipal haciéndose más eficiente y eficaz, permitirá que el Municipio pueda ampliar su radio de acción en la ejecución presupuestaria que exigen las políticas públicas en materia de inversión social y de infraestructura, en beneficio de la colectividad merideña. De manera que la Ordenanza es explícita en términos de la necesidad de una optimización tanto normativa como en la práctica, de

los procedimientos del Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT). Sin embargo, también señala la importancia de la participación del contribuyente o sujeto pasivo de la relación tributaria.

En tal sentido, la Ordenanza al igual que el COT (2014) son explícitos al establecer el concepto de sujeto pasivo al cual también denominan Contribuyente. En particular, el COT (2014), Artículo 22, señala que “son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible” (p. 6). 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. Asimismo, la Ordenanza amplía el rango de la noción de Sujeto pasivo hacia los llamados Responsables, que es de validez para determinado tipo de impuesto como es el IMAE, explicados en su Artículo 6, párrafo segundo, de la siguiente manera:

Son sujetos pasivos en calidad de responsables, las personas naturales o jurídicas, así como las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, que sin tener el carácter de contribuyentes están en el deber, por disposición expresa de la Ley, de cumplir los compromisos y obligaciones atribuidas a éstos.  
(p. 6)

Luego, existen dos tipos de sujetos pasivos en el caso del IMAE: los Contribuyentes y los Responsables. Por otra parte, la doctrina jurídica explica este impuesto. Sanmiguel (citado en Villarroel, 2012), de manera textual, señala: “Este impuesto es un tributo municipal que, por mandato constitucional, grava la actividad económica – comercial e industrial- en la correspondiente circunscripción territorial” (p. 432). Por su parte, Quiñonez Quiñones (2007), expresa que “este impuesto grava la enajenación o venta

realizada por comerciantes al por mayor o al detal, de contado o a crédito, en la jurisdicción del respectivo municipio” (p. 177).

Asimismo, afirma el mismo autor que el producto de este impuesto hace parte de los ingresos propios del municipio. Este impuesto, por orden constitucional y legal, es propiedad del Municipio y bajo su propia responsabilidad se encuentra la actividad de recaudación. Villaroel (2012) señala que “el carácter comercial de la actividad hace referencia a la intermediación entre quien produce y entre quien consume a través de la concurrencia de actos de comercio en forma profesional, independiente, y con ánimo de lucro” (p. 35). Por tanto, el ánimo de lucro que debe privar en el sujeto que ejecuta la actividad, así como la realización por su parte de actos de comercio.

Volviendo a la Ordenanza del IMAE, Municipio Libertador del Estado Mérida (2007), se define como actividad comercial en su Artículo 3, parágrafo primero, a toda actividad “que tenga por objeto la circulación y distribución de productos, bienes y servicios entre productores y consumidores, para la obtención de lucro o remuneraciones y los derivados de los actos de comercio considerados como tales por la legislación mercantil” (p. 5). Esta definición es de importancia para entender la naturaleza del IMAE. Asimismo, la citada Ordenanza establece que el ejercicio de las actividades de lucro o de remuneración:

...busca la obtención de un beneficio material independientemente que ese beneficio material sea: ganancia, provecho, utilidad rendimiento, plusvalía o valor agregado y que favorezca directa o exclusivamente, a quien realiza la actividad o bien que el beneficiario sea un tercero, una colectividad o la sociedad misma. (p. 5)

De manera que el IMAE tiene el carácter de lucro o remuneración, que no es no es un impuesto a las ventas, ni a los ingresos brutos, sino que

grava el ejercicio de actividades lucrativas. La extinta CSJ, en el caso Dixie Cup de Venezuela C.A. de fecha 21/06/1982, estableció: “Es jurisprudencia reiterada de este Tribunal que el tributo municipal denominado Patente de Industria y Comercio no grava las ventas, ni los ingresos brutos, ni el capital, sino el ejercicio de una actividad lucrativa en jurisdicción de una Municipalidad (...)” (Villarroel, 2012, p. 36).

Una vez profundizada la naturaleza del IMAE, se entiende que las obligaciones tributarias en esa materia constituyen una función elemental a cumplir el sujeto pasivo, para lo cual se vincula con el SAMAT en una denominada relación jurídico-tributaria, a ser analizada en la sección posterior.

Mientras tanto, cabe destacar que, en la Ordenanza citada, Artículo 92, se establece que: “Cuando la Administración Tributaria Municipal fiscalice el cumplimiento de obligaciones tributarias, independientemente de que tal actividad conlleve o no a la aplicación de sanciones, se seguirá el procedimiento previsto en el Código Orgánico Tributario” (p. 23). Artículo que explica la relevancia del cumplimiento del SAMAT en cuanto a la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias y para lo cual debe recurrir al COT (2014), lo cual será ampliado más adelante.

#### **Desarrollo del objetivo 4: Establecer las características regulativas de la relación jurídico-tributaria entre el SAMAT del Municipio Libertador-Mérida y el Contribuyente, con relación al Impuesto objeto de estudio**

Valga puntualizar que la relación jurídico-tributaria, que, si bien había definida antes, para Romero (2009, p. 1) es un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite el fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación

pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.

Ahora, las características regulativas de dicha relación para el caso de SAMAT-Contribuyente, Municipio Libertador del Estado Mérida, con relación al Impuesto sobre Actividades Económicas, es de importancia destacar y son establecidas en la respectiva Ordenanza. Antes de entrar en materia, se hace relevante explicar el significado de características regulativas. De acuerdo con Cartolín (s.f., pp. 2-5), no debe confundirse la obligación tributaria con la relación jurídico-tributaria y esta última presenta las siguientes características:

En primer lugar, se trata de una relación o vínculo Obligacional “Ex Lege”. Según Jarach (citado en Cartolín, s.f.), esta relación “no surge de una pretensión de la administración al tributo y de manera correspondiente una obligación para el particular” (p. 2). De forma que este principio establece un paralelismo entre el Derecho Tributario y el Derecho penal, que se basan sobre principios que significan la existencia de un conjunto de normas destinadas a prever los hechos que constituyen en ilícitos penales y establecer las penas que a ellos corresponden. Entonces, la relación jurídico-tributaria entre el SAMAT y contribuyente tiene en parte un carácter punitivo.

En segundo lugar, es una relación de Derecho y Poder: para la Teoría de la relación tributaria como “Relación de Poder” sostenida por parte de la doctrina germánica clásica, y explicado por Cartolín (s.f.), “la relación existente entre el Estado y los particulares no es una relación de Derecho, sino una relación entre un poder superior y unos sujetos sometidos a ese poder” (p. 3), razón por la cual han designado con el nombre de “Gewaltverhältnis” que quiere decir relación de fuerza o relación de poder.

En tercer y último lugar, es una relación Simple y no Compleja: De acuerdo con Cartolín (s.f.), este punto representa una propuesta controversial. De modo que el citado autor resume dos tesis que se han desarrollado al respecto, a saber:

Tesis Administrativa: en esta tesis encontramos dos vertientes: a.1 Las que no sustentan una relación compleja: La relación Jurídica Impositiva tiene un contenido complejo, puesto que de ella derivan, de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos de las personas sometidas a su potestad. a.2. la segunda vertiente sustenta una relación tributaria única: la cual consistiría en una obligación de dar, que todas las obligaciones sustantivas o formales no sería si no simples accesorios. La segunda tesis es la Tesis de la Naturaleza Simple de la Relación Jurídico-Tributaria: en contra de quienes sustentan la relación jurídico-tributaria existen autores que sostienen el contenido simple de dicha relación. En esta posición encontramos a Jarach (1969) quien sostiene que “no existe relación una relación compleja con pluralidad de sujetos y pluralidad de obligaciones y deberes”. Existe una relación sustantiva, que nace de verificarse el presupuesto legal establecido en la ley fiscal y cuyos sujetos son de un lado el Estado u otra entidad pública y de otro lado el contribuyente o los contribuyentes y otros responsables. (p, 5)

Por otra parte, la relación jurídico-tributaria posee algunos elementos jurídicos que la caracterizan, a saber: (s) sujeto activo; (b) deudor tributario; (c) hecho imponible y (d) el objeto. A continuación, se revisan uno a uno. El sujeto activo, es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa. El Estado en virtud del *Ius imperium* recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley le otorga tal derecho”. Como expresa el Código Tributario, estas entidades tienen facultad para percibir determinados tributos y exigirlos coactivamente en caso de su incumplimiento. (Cartolín, s.f., p. 6).



De acuerdo con la precitada fuente, el deudor tributario, se clasifica a su vez en: (a) Contribuyente: es el sujeto de derecho, titular de la obligación principal y realizador del Hecho Imponible. El Contribuyente es quien merece propiamente el nombre de Destinatario Legal Tributario, porque es en base a su capacidad contributiva que el legislador crea el tributo; (b) Responsable: es aquel que, sin tener condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste; (c) Agentes de Retención y Percepción: 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 por concepto de tributo. (d) otros.

En el caso de la Ordenanza que ocupa la presente investigación, se presentan las tres figuras del deudor tributario o sujeto pasivo. En el caso (c), el mencionado documento, Artículo 57, explica lo siguiente:

El cobro de Impuesto sobre Actividades Económicas, se realizará a través de los Agentes de Percepción tipificados como tales en esta Ordenanza, sólo en aquellos casos en que dicho impuesto se cause con motivo de la realización de actividades económicas, comercio, servicios y similares, por parte de personas naturales o jurídicas, entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, que ejerzan en forma permanente, eventual, ordinaria u ocasional dichas actividades, así no tengan sede fija en la jurisdicción del Municipio. (p. 15)

Asimismo, realiza la siguiente tipificación, en su Artículo 59, señalando que son agentes de percepción del Impuesto sobre Actividades Económicas, en los casos establecidos en la Ordenanza (OIAE-ML-EM, 2007):

1. Los Organismos, Empresas e Institutos Autónomos Nacionales.
2. Los Organismos, Empresas e Institutos Autónomos del Estado Mérida.
3. Las Empresas Mixtas Nacionales, Estadales o

Municipales. 4. Las personas jurídicas de carácter privado, cuando el monto de las operaciones realizadas por ellas exceda las veinte unidades tributarias (20 U.T.). (p. 16)

Por otra parte, el Hecho imponible como elemento de la relación jurídico-tributaria es explicada en la citada Ordenanza, Artículo 5, tal como fuere expuesto en la sección anterior, valga reiterar, “está constituido por el ejercicio habitual en o desde la jurisdicción del Municipio Libertador, de una o varias de las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar” (p. 5). Este elemento da cuenta del giro o actividad económica gravable por el IMAE.

Finalmente, con respecto al Objeto de la relación jurídico-tributaria entre SAMAT y Contribuyente, para lo cual se recurre a Cartolín (s.f.), quien afirma que: “debemos precisar que preferimos señalar como objeto también a la obligación tributaria por cuanto existen otras obligaciones además del tributo. Todo tributo es una obligación tributaria, más no toda obligación es un tributo” (p. 10). Por tanto, la obligación tributaria es el objeto de la relación jurídico-tributaria que ocupa este estudio.

Una vez precisados los anteriores elementos, puede inferirse que la OIAE-ML-EM (2007) cumple con darle respuesta normativa a los mismos. Sin embargo, surge la siguiente discusión referida a las debilidades y fortalezas en la relación entre el SAMAT y contribuyente, para el caso de la Parroquia Juan Rodríguez Suárez, Municipio Libertador.

#### **Desarrollo del objetivo 5: Determinar debilidades y fortalezas en la relación entre el SAMAT y contribuyente**

A este respecto, se entrevistó a otro funcionario del SAMAT, quien respondió a las interrogantes planteadas en el anexo B, a saber: (a) explique la relación jurídico-tributaria entre SAMAT y contribuyentes, en materia del

IMAE; (b) cuáles son sus fortalezas y debilidades. Sus respuestas fueron las que siguen:

La relación jurídico-tributaria se entiende cómo el marco normativo que rige el impuesto municipal sobre actividades económicas (la vigente ordenanza), además de ello, dicha relación va de la mano con la Constitución y el COT (2014), en lo que respecta a los principios rectores en el ámbito tributario y jurisprudencias vinculantes. Asimismo, afirma que:

Las fortalezas es que, gracias a dicha ordenanza, el SAMAT recauda los fondos para sustentar el presupuesto municipal (actualmente es insuficiente, por la actual crisis económica del país, inflación, y el estrangulamiento del ejecutivo nacional a las alcaldías cuyo regente pertenece abiertamente a partidos políticos opuestos al gobierno nacional).

Por otra parte, existe un continuo trabajo de concienciación de las autoridades del SAMAT y políticas que ha emprendido el SAMAT, a los fines de transmitir y educar al contribuyente con el objeto de que no transgredan la norma por falta de conocimiento o no dejen de cumplir la misma por apatía o desinterés.

Con relación a las debilidades, éstas se fundamentan en la poca acción coercitiva para poder hacer efectivo los procedimientos y sanciones, toda vez que no hay una acción puntual que garantice el acomodamiento de las fuerzas de seguridad del Estado y tampoco se cuenta con un tribunal que ratifique las medidas impuestas por el SAMAT.

Casi todas las decisiones han sido decisiones contrarias al SAMAT, y en los procedimientos administrativos sancionatorios no se ha contado con el acomodamiento debido; no se ha protegido la integridad de los funcionarios

actuales, situación ésta que afecta el buen desenvolvimiento de los trabajos y procedimientos de SAMAT.

Por otra parte, de acuerdo con la Ordenanza (2007), Artículo 92, “Cuando la Administración Tributaria Municipal fiscalice el cumplimiento de obligaciones tributarias, independientemente de que tal actividad conlleve o no a la aplicación de sanciones, se seguirá el procedimiento previsto en el Código Orgánico Tributario”. (p. 23). De manera que se recurre al COT (2014), el cual señala al respecto, que: “En los casos en que se verifique el incumplimiento de deberes formales o de deberes de los agentes de retención y percepción, la Administración Tributaria impondrá la sanción respectiva mediante Resolución que se notificará al contribuyente o responsable” (p. 57). En este, caso la Administración Tributaria recae en el SAMAT, el cual, a pesar del Plan Evasión Cero, es poco lo que ha hecho para el cumplimiento de la citada normativa del COT (2014).

**Análisis:** En efecto, la funcionaria entrevistada cuenta con una percepción ajustada acerca de la relación jurídico-tributaria entre el SAMAT y contribuyentes, en materia del IMAE, planteando, además, ciertas fortalezas y debilidades, destacando entre las primeras, la permanente búsqueda de una concienciación del contribuyente persiguiéndose con ello, incidir afirmativamente en la cultura tributaria y con ello, en la tributación; aun así, se evidenció una falta de cultura tributaria en los contribuyentes, lo cual fue la principal debilidad encontrada. Asimismo, resaltó la escasa acción puntual para lograr la efectividad de los procedimientos del SAMAT, la recaudación y la fiscalización, entre otras amenazas habidas en contra de la relación jurídico-tributaria explicada.

## Discusión de resultados

En líneas generales, los resultados de la presente investigación concuerdan con el estudio de Galvis y Duran (2016), quienes obtuvieron que la evasión de los impuestos municipales por parte de los comerciantes del Municipio de Pelaya Cesar (ubicada en Colombia), recae en una falta de cultura (conocimientos y responsabilidad ciudadana), por lo que se plantearon la necesidad de motivar a los comerciantes con el objetivo de modelar conocimientos y hábitos de comportamiento tributario.

Tal motivación debe provenir de una convicción respecto a la cualidad de *impuesto* que posee el ingreso por Actividades Económicas que obtiene el Municipio. Esa cualidad la diferencia de una tasa o contribución especial. Según Dongoroz (2016), la cualidad de impuesto significa que “el cumplimiento de la obligación tributaria prevista en la ley por parte de los sujetos pasivos, representa el pago para el ente público en respuesta al deber con contribuir con los gastos públicos” (p. 53). Asimismo, implica que no hay contraprestación ninguna y según el precitado autor: “sin estar destinada a un fin particular económico o político del presupuesto público, que, además, reúne las características de legalidad, obligatoriedad, generalidad, igualdad y proporcionalidad” (p. 53), lo que sustenta los principios doctrinales que arroja la tributación.

Por otra parte, de acuerdo con Fermín (2006), comparando la figura impositiva del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas con los postulados del principio constitucional de capacidad contributiva, se puede concluir que, a pesar de utilizar como base imponible un elemento presuntivo de manifestación de riqueza (obtención de ingresos brutos), y de generar una doble imposición interna (debido a la existencia del ISLR), no llega producirse, en la generalidad de los casos, una vulneración del mencionado

principio (p. 15), indicando esto que aun cuando se pague ambos impuestos (IMAE e ISLR), no se vulnera el principio constitucional de capacidad contributiva.

Sin embargo, lo anterior no excluye que, en determinados supuestos (como, por ejemplo, cuando la actividad económica desarrollada por el sujeto pasivo genere pérdidas), “pueda infringirse el principio de capacidad contributiva e, incluso, el de no confiscatoriedad, caso en el cual queda abierta al contribuyente afectado la posibilidad de acudir a los órganos judiciales para denunciar la inconstitucionalidad del impuesto para ese caso concreto” (Fermín, 2006). Este caso, entonces, constituye una excepción y posibilita una demanda apelando a principios constitucionales.

Sobre la base de lo anterior expuesto, vale la pena revisar el elemento de la doble tributación. En este sentido, el funcionario entrevistado (Entrevista 1) señala que, aunque el IMAE y el ISLR son tributos distintos, existen semejanzas en cuanto ambos son impuestos directos; además, existe una semejanza respecto al ISLR en relación a los momentos de pago, y el fraccionamiento en algunos casos de tributo. En el ISLR las empresas catalogadas como Contribuyentes Especiales, deben hacer declaraciones estimadas, la función de ésta, es poder hacer las proyecciones económicas al momento de efectuar el presupuesto de nación. Por tales semejanzas, puede pensarse que existe una doble tributación.

Por otra parte, es importante señalar que un porcentaje muy bajo, un 31,7%, lleva a cabo la contabilidad de las compras y ventas del comercio, lo que indica poco cumplimiento de las obligaciones tributarias ya que la contabilidad es fundamental desarrollar a cabalidad la administración del comercio y, de allí, el cálculo de sus impuestos.

Por lo tanto, se considera que la capacidad contributiva de los comerciantes del Municipio en estudio, es imposible de determinar, y, por tanto, este principio de rango constitucional, es totalmente obviado por la gran mayoría de los empresarios encuestados. Siendo que este principio “constituye la fuente o causa de la imposición, ya que actúa como factor legitimador de la distribución del gasto público y, por otra parte, opera como un límite material al ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado”. (Fermín, 2016, p. 16).

En definitiva, la relación jurídico-tributaria entre contribuyentes y el SAMAT para el escenario en estudio, se encuentra inmersa en una serie de debilidades, incluso de carácter constitucional, (por parte del contribuyente, aunque también del SAMAT), que impide el cumplimiento de este tributo en la Parroquia Juan Rodríguez Suárez, ubicada en el Municipio Libertador del Estado Mérida, demostrando esto una escasa cultura tributaria.

Lo anterior contradice el deber ser, que como bien lo plantea Acedo (2003: 147): “no existe urgencia mayor en el ámbito de la tributación venezolana, que la de otorgar armonía, coherencia y coordinación a la tributación municipal, en especial la que recae, comúnmente, sobre ingresos brutos, mediante el tributo Impuesto sobre actividades económicas”.

Por último, se evidenció una diferencia importante entre los resultados provistos por los contribuyentes o empresarios y la información obtenida del funcionario del SAMAT (Entrevista 1); en particular, en los primeros tres aspectos comparados: conocimientos del contribuyente, cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de tales contribuyentes y sobre el principio de confiscatoriedad. Mientras que, respecto a los procedimientos de fiscalización, ambos estratos (contribuyentes y funcionario) a su propia visión, coinciden en la presencia de debilidades en dichos procedimientos.

## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **Conclusiones**

La investigación estuvo referida al ámbito de los tributos empresariales, buscando abordar tanto de manera documental como en trabajo de campo, la temática del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas, tributo que concierne, en el presente caso, al SAMAT, Estado Mérida. Los empresarios, cuyos conocimientos y cumplimiento fueron diagnosticados, pertenecen a la Parroquia Juan Rodríguez Suárez del Municipio Libertador.

En primer término, los análisis inician por describir la normativa legal sustentadora del Impuesto sobre Actividades Económicas de Municipio Libertador del Estado Mérida, lo cual fue planteado como el primer objetivo de la investigación. Al respecto, se consultaron las leyes, en especial, la Ordenanza del mencionado impuesto y el Código Orgánico Tributario. Se concluye que la Ordenanza debe ser reformulada, atendiendo a las limitaciones que ella posee, y considerando que debe realizarse mediante consulta popular ya que según la Ley Orgánica del Poder Público Municipal debe fomentarse la participación.

Con respecto al segundo objetivo del estudio, a saber, indagar los procedimientos que desarrolla el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT), con relación al Impuesto sobre Actividades Económicas, se realizó una entrevista a un funcionario del



SAMAT, quien planteó varios aspectos directos y conexos a esa indagación, lográndose concluir que se presenta en el SAMAT, una poca capacidad de coacción por deficiencias en las ordenanzas, así como la *no cooperación* de los órganos y cuerpos de seguridad del Estado y un déficit presupuestario para contratar fiscales, remunerarlos bien y poder cubrir las necesidades operativas. Todo lo cual incide en la recaudación y fiscalización del IMAE.

Con relación al tercer objetivo, este es, diagnosticar los conocimientos y cumplimiento de obligaciones tributarias, en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas, de los contribuyentes del escenario en estudio, fue basado en una encuesta a numerosos empresarios de la Parroquia Juan Rodríguez Suárez, obteniéndose escasos conocimientos e incumplimiento de tales obligaciones, y una desfavorable percepción acerca de los procedimientos del SAMAT en cuanto a ese impuesto.

El cuarto objetivo fue determinar las características regulativas de la relación jurídico-tributaria entre el SAMAT del Municipio Libertador-Mérida y el Contribuyente, con relación al Impuesto objeto de estudio. En este sentido, se recurrió a varios autores, dando respuesta a ese objetivo de estudio, mediante un trabajo documental. De este objetivo se concluye que los elementos estructurales de la relación jurídico-tributaria son: el hecho generador del crédito fiscal o hecho imponible; los elementos subjetivos, es decir los sujetos activos y pasivos, la base del impuesto (base imponible); el tipo de gravamen, cuota o tarifa (alícuota) y el periodo de imposición (período impositivo). Elementos, aun cuando presentan fallas, son presentados en la Ordenanza Municipal.

Finalmente, el quinto objetivo fue establecer las fortalezas y debilidades en la relación jurídico-tributaria entre el SAMAT y el contribuyente, con relación al Impuesto objeto de estudio. Al respecto, se realizó una entrevista

a un segundo funcionario del SAMAT, cuyos resultados permiten concluir que tanto la fortaleza (campañas de concienciación) y la principal debilidad (fallas en los procedimientos de recaudación y fiscalización), concuerdan con el resto de las resultas del trabajo investigativo. En vista de ello, se obtuvo una ajustada triangulación de fuentes y de métodos, lo que confirma la confiabilidad de la investigación.

En definitiva, se logró el objetivo general del estudio como fue analizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas de los contribuyentes, en la Parroquia Juan Rodríguez Suárez del Municipio Libertador del Estado Mérida, no solo desde el punto de vista del SAMAT sino también de los mismos empresarios, y no solamente desde la perspectiva del cumplimiento sino de asuntos estrechamente relacionados, tales como conocimientos de los empresarios acerca del IMAE, los procedimientos del SAMAT referidos a dicho impuesto; asimismo, se analizó la relación jurídico-tributaria entre el SAMAT y contribuyentes del IMAE, en un escenario en particular, sus fortalezas y debilidades, todo lo cual lleva a arrojar las siguientes recomendaciones.

### **Recomendaciones**

En función del primer y cuarto objetivos (desarrollados en base a trabajo documental), se recomienda un estudio más pormenorizado acerca del Código Orgánico Tributario y de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en lo concerniente al Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas, leyes que aunque no fueron soslayadas, más bien la investigación fue especialmente centrada en la doctrina jurídica y en la Ordenanza: Asimismo, se sugiere el desarrollo de un trabajo jurisprudencial al respecto.

Con relación al segundo objetivo se hace patente la necesidad de dos tipos de esfuerzos: por un lado, legal-normativo buscando que la propuesta de reforma de la Ordenanza, actualmente en ciernes, sean puestas en discusión y consulta popular, acorde con lo que plantea la ley que rige a la municipalidad, arriba mencionada.

Por otro lado, esfuerzos de tipo práctico, buscando posibilitar procedimientos eficaces y eficientes, esto es racionales, que logren una recaudación y fiscalización necesaria para cumplir las expectativas de un mejoramiento de cultura tributaria. Ésta, a su vez, debe ser profundizada en el comportamiento de los empresarios de la Parroquia Juan Rodríguez Suárez, así como reforzarse los conocimientos que poseen los contribuyentes de esa parroquia, lo que conducirá a un mejor cumplimiento de la obligación tributaria referida al IMAE.

Respecto a las conclusiones del tercer objetivo, se recomienda que las funciones (recaudación y supervisión) del SAMAT sean mejoradas buscando un poder municipal coherente y armónico con las leyes y con las necesidades del Municipio.

Asimismo, en función de las conclusiones del quinto objetivo, se recomienda la transmisión de los resultados de la presente investigación al SAMAT a fin de concienciar aspectos que permitan optimizar las fortalezas y minimizar las debilidades existentes en el marco de la relación jurídico-tributaria entre SAMAT y contribuyentes, en materia del IMAE.

Finalmente, desde una perspectiva metodológica, la autora de este estudio sugiere el desarrollo de la aplicación de instrumentos en otra(s) parroquia(s) del Municipio Libertador del Estado Mérida, a efectos de comparar si los resultados del presente trabajo logran ser similares, aunque se

tratase de otro escenario, y así lograr una generalización del análisis del cumplimiento de la obligación tributaria, en materia del IMAE, en todo el referido municipio.

Bdigital.ula.ve

## REFERENCIAS

- Arias, F. (2012). *El proyecto de Investigación*. (6ª edición). Caracas: Episteme.
- Acedo, G. (2003). Impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar. *Revista de Derecho Tributario*, N° 100, pp. 147-160.
- Armas, M.; Colmenares, M. (2009). Educación para el desarrollo de la cultura tributaria. *Revista Electrónica de Humanidades, Educación y Comunicación Social (REDHECS)*. Año 4, N° 6, pp. 123-142.
- Balestrini, M. (2007). *Como se elabora el proyecto de investigación*. (7ª edición). Caracas: BL Consultores Asociados.
- Banfi, D. (2013). La cultura tributaria para el cumplimiento de la obligación tributaria. *Revista Commercium et Tributum*, Vol. XI.
- Boeta, A. (1992). *Derecho Fiscal. Teoría y Práctica*. (2º edición). México: Ed. Eacsa, México.
- Cartolín, H. (s.f.). *La relación jurídico-tributaria* [documento en línea]. Disponible: [http://campusvirtual.hacienda.go.cr/\\_Recursos/Global/Recurso0000248/Relaci%C3%B3n%20Ju%C3%ADidico.pdf](http://campusvirtual.hacienda.go.cr/_Recursos/Global/Recurso0000248/Relaci%C3%B3n%20Ju%C3%ADidico.pdf) [Consulta: 2017, Agosto 28].
- Cisterna, F. (2005). Categorización y triangulación como procesos de validación del conocimiento en investigación cualitativa. *Rev. Theoría*, Vol. 14, pp. 61-71.
- Código Orgánico Tributario (2014). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, N° 6.152, 17 de noviembre.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). *Gaceta Oficial* N° 36.860. Caracas, jueves 30 de diciembre.
- Delgadillo, L. (2001). *Principios de Derecho Tributario*. México: Editorial Limusa.

- Dongoroz, J. (2016). *El concepto de actividad lucrativa en el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Fermín, J. (2006). *La materia imponible en el impuesto a las actividades económicas y el principio de capacidad contributiva*. VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Caracas: AVDT.
- Galvis, D.; Durán, F. (2016). *Análisis del comportamiento y conocimiento tributario de los comerciantes del Municipio de Pelaya Cesar*. Universidad Francisco de Paula Santander, Ocaña-Colombia.
- Giannini, A. (1957). *Instituciones De Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Hernández, R.; Fernández, C.; Baptista, P. (2014). *Metodología de la Investigación*. (6ª edición). México: Mc Graw Hill.
- Hurtado, J. (2012). *El proyecto de investigación*. (7ª edición). Caracas: Sypal.
- Impuesto42 (2012). *Qué es cultura tributaria* [Documento en línea]. Disponible: <http://impuestos43.blogspot.com/2012/07/que-es-cultura-tributaria.html> [Consulta: 2017, Mayo 29].
- Jarach, D. (1969). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ed. Liceo Profesional Cima.
- Korody, J. (2013). Impuesto sobre actividades económicas. En: Sol, Palacios, Dupouy y Fermín (coords.). *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Tomo II. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- León, E. (2010). *Legislación fiscal. Plan Evasión Cero* [Documento en línea]. Disponible: [http://emiliomarianelson.blogspot.com/2010/07/plan-evasion-cero\\_19.html](http://emiliomarianelson.blogspot.com/2010/07/plan-evasion-cero_19.html) [Consulta: 2017, Septiembre 14].
- Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*. Nº 6.015. 28 de diciembre.
- London, C. (2017). *Verificación y fiscalización de tributos* [Documento en línea]. Disponible: <https://gerenciaytributos.blogspot.com/2011/07/verificacion-y-fiscalizacion-de.html> [Consulta: 2017, Julio 10].

- López de G., H. (2010). *Cambiando a través de la Investigación Acción Participativa*. (3ª Edición). Caracas: Edición X Demanda.
- Martínez, M. (2011). *La Nueva Ciencia*. (2ª edición). México: Trillas.
- Mires, F. (2006). *Civilidad. Teoría política de la postmodernidad*. Madrid: Trotta.
- Morales, H. (2015). *Cumplimiento de las obligaciones tributarias, aplicables al régimen del impuesto a los juegos de envite y azar para las agencias de loterías del Municipio Girardot*. Trabajo Especial de Postgrado. Universidad de Carabobo, Campus La Morita.
- Morejón, D.; Mora, R. (2014). *Diseño de un modelo de gestión tributario, que evite el no cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas naturales de la ciudad de Babahoyo*. Universidad Técnica de Babahoyo, Babahoyo-Ecuador.
- Morett, J. (2008). *Fortalezas y debilidades de los tributos municipales en cuanto a su aplicación durante el periodo 2001-2004. Caso: Municipio panamericano del estado Táchira*. Trabajo de Grado. Universidad de Los Andes, Mérida.
- Moya, M. (2009). *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. (6ª ed.) Caracas: Mobilibros.
- Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas (2007). *Gaceta Municipal Extraordinaria*, Año IV, N°. 33, 28 de diciembre.
- Oropeza, A. (s.f). *La relación jurídico-tributaria* [Documento en línea]. Disponible: [http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/ledf/oropeza\\_t\\_a/capitulo2.pdf](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/oropeza_t_a/capitulo2.pdf) [Consulta, 2017, Febrero 17].
- Patiarroy, L. (2011). *Análisis del sistema de recaudación del impuesto sobre las actividades económicas, industria, comercio e índole similar en la Alcaldía del Municipio Trujillo*. Trabajo de Grado. Universidad de Los Andes. Trujillo.
- Pérez, L. (2012). *Estrategia tributaria para la optimización de la recaudación del Impuesto sobre Actividades Económicas en el comercio informal del sector alimentos en la Urb. La Esmeralda, Municipio San Diego*. Trabajo de Grado de Especialidad. Universidad de Carabobo, Campus Bárbula.

- Quiñones, F. (2007). *Diccionario Jurídico-Tributario para Efectos Municipales*. San Cristóbal: Lito-Formas.
- Rachadell S., Palacios M., Mouchet C. y Otros (1998). *Tributación Municipal en Venezuela II*. Caracas: P.H. Editorial C.A.
- Rodríguez, E. (2011). *La relación jurídico tributaria* [en línea]. Disponible: [http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/lfis/rodriguez\\_v\\_ea/capitulo2.pdf](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/rodriguez_v_ea/capitulo2.pdf) [Consulta: 2017, Febrero 20].
- Rodríguez, E.; Vargas, W. (2015). Estrategias de control fiscal para la recaudación tributaria de un órgano municipal. *Revista Negotium*, Año 11, Nº 31, pp. 3-23.
- Romero, P. (2010). *Relación jurídico-tributaria* [en línea]. Disponible: [http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/ledf/romero\\_g\\_pm/capitulo2.pdf](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo2.pdf) [Consulta: 2017, Febrero 15].
- Romero, R. (2009). *La relación jurídico-tributaria* [en línea]. Disponible: <http://proyectotributarioufg.blogspot.mx/2009/06/la-relacion-juridica-tributaria.html> [Consulta: 2017, Agosto 30].
- SAMAT (2014). Página Institucional. [en línea]. Disponible en: <http://samat-merida.com/> [Consulta: 2017, Febrero 12].
- Sabino, C. (2007). *El Proceso de Investigación*. Caracas: Panapo de Venezuela.
- SENIAT (s.f.). *Glosario de Tributos Internos* [en línea]. Disponible: <http://www.lisandroferreira.com.ve/documents/GLOSARIOTRIBUTOSINTERNOS.pdf> [Consulta: 2017, Mayo 29].
- Silvestri, C. y Silvestri, K. (2011). Estrategias de aprendizaje de la cultura tributaria en el marco de los estudios a distancia. 1eras Jornadas Internacionales de Educación a distancia. Noviembre-Diciembre, Venezuela.
- Tortolero, B.; Gamarra, F. (2014). Armonización del impuesto municipal: actividades económicas. *Revista ORBIS*, Año 9, Nº 27, pp. 147-165.
- Urrutia, B (2005). *Impuesto sobre Actividades Económicas*. Caracas: Editorial IDEAL.



Villaroel, T. (2012). *Análisis del Impuesto sobre Actividades Económicas a los Centros de Comunicación: Caso Empresa Comunicadora TENCO, C.A.* Tesis de grado. Universidad José Antonio Páez, San Diego-Estado Carabobo.

Villegas, H. (2003). El Derecho Tributario y los Tributos. *Revista de Derecho Tributario*, N° 100, pp. 9-48.

Villegas, H. (2005). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Editorial Astrea.

Bdigital.ula.ve

**ANEXOS**

Bdigital.ula.ve

**ANEXO A: GUÍA PARA LA ENTREVISTA A PROFUNDIDAD, APLICADA A  
FUNCIONARIO DEL SAMAT (ENTREVISTA 1)**

1. ¿Cómo describe la conducta del contribuyente ante sus obligaciones tributarias respecto al Impuesto Municipal Sobre Actividades económicas (IMAE)?
2. ¿Cuánto es el margen de evasión fiscal anual en el Impuesto sobre actividad económica en la parroquia Juan Rodríguez Suarez?
3. ¿Existen políticas tributarias de estímulo en algún sector del Municipio para la realización de alguna actividad en específica? ¿Cuáles? ¿en qué consiste?
4. ¿Cuántos contribuyentes pagan voluntariamente el IMAE sin ser fiscalizados?
5. ¿Cuál es el criterio utilizado para fiscalizar a los contribuyentes de la parroquia Juan Rodríguez Suarez?
6. ¿Se realizan fiscalizaciones para verificar la declaración estimada señalada en La Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas?
7. ¿se realizan fiscalizaciones para verificar la declaración Definitiva señalada en la Ordenanza de actividad Económica?
8. ¿Cuáles son los procedimientos precisos a la hora de fiscalizar?
9. ¿Cuáles son las limitaciones Jurídicas de los Procedimientos de Fiscalización del IMAE?

10. ¿Qué le solicita al contribuyente al momento de una fiscalización?
11. ¿Cómo se calcula la base imponible?
12. ¿Cómo se establece la alícuota para cada uno de los rubros de actividad económica?
13. ¿La alícuota establecida a los contribuyentes por la realización de una actividad económica varía de acuerdo a la parroquia donde se realice la actividad?
14. ¿Cuáles son los beneficios de obtener una licencia temporal en lugar de una licencia definitiva?
15. ¿Cuáles son los beneficios de realizar una declaración estimada en lugar de una sola declaración definitiva?
16. ¿Considera usted que las declaraciones de IMAE son semejantes a la declaración de ISLR?
17. ¿Por qué el IMAE es calculado sobre la base de los ingresos brutos?
18. ¿Considera usted que el principio confiscatorio es una garantía de los contribuyentes a fin de limitar la imposición desmedida y desproporcionada de impuestos en el Municipio?
19. ¿Existen propuestas de reforma a la ordenanza del IMAE?
20. ¿Sabe usted que debe someterse a consulta pública ya que es una competencia del Municipio fomentar la participación?

## **ANEXO B: GUÍA PARA LA ENTREVISTA A PROFUNDIDAD, APLICADA A FUNCIONARIA DEL SAMAT (ENTREVISTA 2)**

Se entrevistó a otro funcionario del SAMAT, quien respondió a las interrogantes planteadas en el objetivo 5, a fin de determinar las debilidades y fortalezas en la relación entre el SAMAT y contribuyente, a saber:

- a. Explique la relación jurídico-tributaria entre SAMAT y contribuyentes, en materia del IMAE.
- b. Cuáles son sus fortalezas y debilidades. Sus respuestas fueron las que siguen.

Bdigital.ula.ve

## ANEXO C: CUESTIONARIO PARA LA ENCUESTA A CONTRIBUYENTES DE LA PARROQUIA JUAN RODRÍGUEZ SUÁREZ

### Distinguido empresario:

Se requiere su opinión respecto a asuntos relacionados con el Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas (IMAE), con la finalidad académica de analizar este impuesto en la jurisdicción de la Parroquia Juan Rodríguez Suárez, Municipio Libertador del Estado Mérida. La encuesta es voluntaria y anónima. Servirá para una Tesis de Grado en la especialidad de Derecho Mercantil, mención Tributos empresariales, buscando comprender las debilidades y las fortalezas jurídico-legales de la relación entre SAMAT y el contribuyente, en materia de IMAE y otros asuntos conexos.

Gracias por su participación.

Nº	ÍTEM	ALTERNATIVAS	
		Sí	No
1	¿Conoce usted en que consiste el efecto confiscatorio, como garantía al contribuyente?		
2	¿Considera justo el pago del IMAE?		
3	¿Considera justo presentar una declaración estimada del IMAE en el mes de septiembre de cada año?		
4	¿Es visitado frecuentemente para verificar si usted ha realizado declaración de la estimada correspondiente al IMAE?		
5	¿Considera justo el procedimiento de cobro efectuado por el SAMAT para el IMAE?		
6	¿Considera que son respetados sus derechos y garantías al momento de ser fiscalizado por el SAMAT?		
7	¿Cree usted que existen beneficios al realizar el pago de IMAE?		
8	¿Considera usted que el pago del IMAE debe realizarse mensualmente?		
9	¿Considera usted que el pago del IMAE debe realizarse de forma bianual?		
10	¿Considera justa la alícuota establecida en la Ordenanza de la Actividad Económica para el pago del IMAE, en cuanto a la actividad que Usted realiza?		

11	¿Considera excesivos los requisitos establecidos en la ordenanza para adquirir la licencia sobre actividad económica?		
12	¿Está usted de acuerdo que en principio se otorgue una licencia temporal de actividad económica?		
13	¿Está usted de acuerdo con los requisitos establecidos en la ordenanza para renovar la licencia de actividad económica?		
14	¿Conoce cuál es el hecho imponible del IMAE?		
15	¿Conoce usted como se calcula la base imponible del IMAE?		
16	¿Sabe usted en que año fue publicada la ordenanza sobre actividad económica?		
17	¿Considera usted que la ordenanza sobre actividad económica debe ser reformada y actualizada?		
18	¿Cree usted que el pago que usted realiza por el IMAE es proporcional a la alícuota calculada para otras parroquias del Municipio Libertador?		
19	¿Considera apropiados los procedimientos de fiscalización por parte del SAMAT?		
20	¿Considera, en general, adecuados los procedimientos de recaudación del IMAE?		

**Observaciones:**

---



---

**ANEXO D: VALIDACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS**

Bdigital.ula.ve



REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS  
POSTGRADO EN DERECHO MERCANTIL  
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTOS EMPRESARIALES

Ciudadano (a):

Reciba un cordial y respetuoso saludo en nombre de la Abogado **ROANYELA ELIMAR ALBORNOZ FRESSER**, estudiante de la segunda cohorte en el Postgrado de Derecho Mercantil, Mención Tributos Empresariales, en la Facultad de Ciencias Jurídicas y políticas de la Universidad de los Andes, la cual se encuentra realizando un trabajo especial de grado titulado: **CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN LA PARROQUIA JUAN RODRÍGUEZ SUÁREZ DEL MUNICIPIO LIBERTADOR DEL ESTADO MÉRIDA.**

La presente comunicación tiene como finalidad, solicitar ante usted la posibilidad de que valide el Instrumento basado en una investigación con enfoque mixto o cuantitativo, la cual, se realizó a través de una entrevista a profundidad dirigida a dos (02) funcionarios del Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT), basado en el criterio de que conocen de fuente directa o primera mano los distintos aspectos a explorar de los procedimientos administrativos que sigue el SAMAT en cuanto al Impuesto mencionado, contenido de veinte (20) preguntas abiertas y una encuesta o sondeo orientado a diagnosticar los conocimientos, y el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia del impuesto sobre actividades económicas de los contribuyentes contenido de veinte (20) preguntas cerradas, su valiosa opinión permitirá a la investigadora verificar si las preguntas planteadas guardan relación con el título, objetivos y variables planteados en la investigación.

Segura de contar con su experiencia como Experto en validar instrumentos, quedando de Ud.

Atentamente, Abg. Roanyela Elimar Albornoz Fresser

**Instrucciones:**

Por favor, lea detenidamente cada uno de los enunciados y de respuesta de cada ítem.

Utilice este formato para indicar su grado de acuerdo o desacuerdo con cada enunciado que se presenta, marcando con una equis (x) en el espacio correspondiente según la siguiente escala:

3.- Bueno

2.- Regular

1.- Deficiente

Si desea plantear alguna sugerencia para enriquecer el instrumento, utilice el espacio correspondiente a las observaciones, ubicado al margen derecho del formato.

Bdigital.ula.ve

### INSTRUMENTO PARA VALIDAR EL CUESTIONARIO

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			OBSERVACIONES
	Bueno	Regular	Deficiente	
Presentación del instrumento				
Claridad en la redacción de los ítems				
Pertinencia de la pregunta con los objetivos				
Relevancia del contenido				
Factibilidad de aplicación				

### INSTRUMENTO PARA VALIDAR LA ENCUESTA

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			OBSERVACIONES
	Bueno	Regular	Deficiente	
Presentación del instrumento				
Claridad en la redacción de los ítems				
Pertinencia de la pregunta con los objetivos				
Relevancia del contenido				
Factibilidad de aplicación				

**DATOS:**

Nombre y Apellido: \_\_\_\_\_

C.I. \_\_\_\_\_

Profesión: \_\_\_\_\_

Títulos Obtenidos:

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Instituto donde Trabaja:

\_\_\_\_\_

Cargo que Desempeña: \_\_\_\_\_

Antigüedad en el cargo: \_\_\_\_\_

Resultado de Validación del Instrumento:

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Fecha: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Firma del Experto

## ANEXO E: CONFIABILIDAD DEL CUESTIONARIO

MATRIZ DE CONFIABILIDAD DE LA PRUEBA PILOTO																						
	Ítems																					
Sujetos	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	Total	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	20	
2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	20	
3	2	2	1	1	1	1	2	2	1	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	2	28	
4	1	1	1	2	1	1	1	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	23	
5	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	20	
6	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	20	
7	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	20	
8	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	20	
9	2	1	1	1	2	2	2	1	1	1	2	2	2	1	1	1	2	2	2	1	30	
10	3	1	1	2	1	1	3	1	1	2	1	1	3	1	1	1	1	3	1	1	31	
SUMA	14	11	10	12	11	11	14	11	10	12	11	11	14	11	10	12	11	11	14	11	232	
MEDIA	1,40	1,10	1,00	1,20	1,10	1,10	1,40	1,10	1,00	1,20	1,10	1,10	1,40	1,10	1,00	1,20	1,10	1,10	1,40	1,10	23,20	
S	0,70	0,32	0,00	0,42	0,32	0,32	0,70	0,32	0,00	0,42	0,32	0,32	0,70	0,32	0,00	0,42	0,32	0,32	0,70	0,32	4,61	
S <sup>2</sup>	0,49	0,10	0,00	0,18	0,10	0,10	0,49	0,10	0,00	0,18	0,10	0,10	0,49	0,10	0,00	0,18	0,10	0,10	0,49	0,10	21,29	
																					N	
																					20	
																					CSF	
																					3,49	
																					SI <sup>2</sup>	
																					21,29	
																					α	
																					0,88	