

INTRODUCCIÓN

El incumplimiento de deberes formales en materia de Impuesto sobre la Renta (ISLR) por parte del Contribuyente puede tener su razón en la falta de asesoramiento o en el desconocimiento de la norma; sin embargo, es preocupante que ante tanta presión de parte de los organismos de administración tributaria se continúe sancionando a los establecimientos por este motivo.

Ahora bien, en Venezuela, la principal fuente de ingresos en el país está dada por la explotación del petróleo y sus derivados, con lo que el tema tributario había quedado en un segundo plano, con la consecuente problemática en la educación tributaria para los sujetos pasivos de la obligación como un factor determinante en el cumplimiento de sus deberes tributarios.

Así, se puede considerar que el ámbito Tributario estaba bien respaldado o enmascarado por el ingreso petrolero salvador de todos los gastos públicos de los venezolanos, creando de esta manera una conciencia facilista y rentista, que permitía librarse de la responsabilidad de coadyuvar con los gastos públicos al cumplir con sus obligaciones tributarias.

Esta situación trae consigo varias consecuencias, entre las cuales destacan la predisposición o la falta de conocimiento por parte del contribuyente para no cumplir con su obligación; convirtiéndose en una

prioridad determinar las causas que tiene éste para incumplir con los deberes formales establecidos en la Ley.

Las evidencias apuntan a pensar que podría tener que ver con factores como la falta de cultura tributaria, la carencia de control por parte de los servicios de administración tributaria o quizás otros como el desconocimiento de la Ley, la falta de asesoramiento o las omisiones involuntarias.

El impacto del incumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto sobre la Renta (ISLR) por parte del contribuyente se traduce en la aplicación de sanciones por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (Seniat) y a su vez; esta situación va deteriorando la estructura y la economía de un establecimiento, produciendo problemas económicos y aumentando las cargas tributarias. Por esta razón, es necesario identificar las causas que ocasionan esta conducta en el contribuyente, para así planificar acciones programáticas que permitan atacar a las mismas.

La presente investigación se plantea como propósito analizar las causas que conllevan al incumplimiento de los deberes formales en materia de ISLR. Su contenido está organizado de la siguiente manera: En el Capítulo I, se encuentra el planteamiento del problema, los objetivos de la investigación, la justificación de la investigación y la delimitación del estudio.

El Capítulo II, comprende el marco teórico, que se encuentran los antecedentes, las bases teóricas y legales de la investigación, en el Capítulo

III, el cual comprende: tipo de investigación, población y muestra, técnica e instrumentos de recolección de datos, validez, confiabilidad y técnicas de procesamiento y análisis de datos, en el Capítulo IV se presenta el análisis de los resultados, y finalmente en el Capítulo V las conclusiones y recomendaciones.

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La legislación venezolana impone el deber a los ciudadanos de cumplir con las obligaciones tributarias establecidas en sus leyes especiales. Las obligaciones tributarias surgen entre el Estado y los sujetos pasivos, constituyendo un vínculo de carácter personal, y de obligatorio cumplimiento.

Los ingresos fiscales provienen de los impuestos, las tasas y las contribuciones que pagan los contribuyentes en cumplimiento de las disposiciones legales. La importancia de éstos, desde el punto de vista financiero, está relacionada con la cantidad de recursos que se producen anualmente, por medio de una presión fiscal ejercida a los contribuyentes; por consiguiente, el Estado aplica y planifica una política fiscal, cuyas medidas influyen en el nivel de precios, producción, inversión y empleos generados en el país.

Todas estas medidas son creadas para cumplir con el régimen presupuestario y para satisfacer las necesidades de la población, lo que desde el punto de vista económico traería efectos sobre el trabajo, el ahorro, el crecimiento de la economía, la inflación y la elevación en el nivel general de precios; por lo que, se requiere de un nivel estructural en el Estado que asegure la determinación, recaudación, administración y control de los impuestos recaudados, de manera tal, que el contribuyente pueda dar

repuesta oportuna a la declaración, pago y cumplimiento de los deberes formales en materia tributaria a los cuales está sometido.

Las medidas impositivas aplicadas por el Gobierno, afectan directamente a los entes corporativos, pero de igual manera a sus gerentes y directivos; además de influir en sus propios accionistas. Por tanto, las empresas deben estar al tanto en la observancia de sus obligaciones tributarias de diversa naturaleza, así como con el cumplimiento de las mismas y velar por ejecutar o hacer cumplir las acciones legales para proteger sus derechos; además, de establecer las reservas que considere apropiadas.

Es importante, entonces para el contribuyente estar bien informado acerca de las obligaciones tributarias a las cuales está sometido con el fin de poder cumplirlas y de esta forma poder evitar sanciones y enfrentar fiscalizaciones.

El Gobierno aplica sus medidas impositivas mediante la promulgación de leyes tributarias, las cuales establecen un impuesto o una contribución que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, según la actividad que desarrollen; tal es el caso del Impuesto sobre la Renta, el cuál gravará a los contribuyentes por los enriquecimientos obtenidos en un período fiscal; además de esto, cada Ley exigirá cierta cantidad de deberes formales que deberán cumplir todos los contribuyentes independientemente de su actividad. Estas leyes toman como base imponible entre otras; la ganancia anual que obtenga una empresa, los sueldos y salarios que devengue una persona natural, el consumo que se haga de un bien o servicio, las ventas

del establecimiento y por el monto promedio de activos no monetarios que tenga una empresa durante un ejercicio económico.

Una de las más importantes Leyes tributarias y la que representa una de las mayores contribuciones para el Estado es la Ley del Impuesto sobre la Renta. Otras leyes que implican la aplicación de regímenes contributivos importantes y que son de obligatorio cumplimiento son las siguientes: Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA), Ley de Impuesto sobre el Alcohol y Especies Alcohólicas, Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Ramos Conexos, Ley del Seguro Social, Ley Orgánica de Aduanas, Ley del Registro Público, Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) y la Ley General de Correos.

Las leyes mencionadas anteriormente establecen en su articulado quienes son los contribuyentes obligados a cumplir con los tributos que establecen, e indican, cuales personas, jurídicas o naturales, están exentas o exoneradas del pago de los impuestos u obligaciones formales a que se refieren las mismas; y además, poseen reglamentos que amplían su alcance.

Como ya se mencionó, una de las leyes más importantes en el sistema tributario venezolano es la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual es la Ley más estable, técnica y compleja para su cumplimiento. Su aplicación se inicio en el año 1943 y establece un gravamen tanto para los enriquecimientos derivados de las actividades mercantiles como de las civiles, tanto para las personas naturales, como para las personas jurídicas; además, esta Ley también establece disposiciones de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes, cuyo incumplimiento acarrea sanciones de carácter pecuniario y el desconocimiento de las mismas no

exime las responsabilidades. Se podría hablar de deberes formales en materia de Impuesto sobre la Renta; entendiéndose como deberes formales: aquellas actuaciones explícitas que impone la Administración Tributaria, a los Administradores o Contribuyentes, en virtud de las disposiciones que establece el Código Orgánico Tributario y en los preceptos previstos en las leyes y reglamentos. <http://kruegervenezuela.blogspot.com> (15/09/2008).

En materia de ISLR podríamos apreciar las siguientes obligaciones tributarias o deberes que pudiesen tomarse como formales ya que están directamente ligados a ciertas obligaciones contempladas en la Ley de ISLR y que además están contempladas en el art. 99 del Código Orgánico Tributario, relacionados a la obligación de presentar y mantener las declaraciones de ISLR y por tanto deben cumplir los contribuyentes:

1. Obligación de inscribirse ante la administración tributaria representada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), donde se le expedirá al contribuyente el número de RIF (Registro de Información Fiscal).
2. Realizar las retenciones del ISLR que sean necesarias, en un todo conforme con el decreto N° 1808.
3. Presentar la declaración definitiva de ISLR, durante los tres meses siguientes a la culminación de su ejercicio económico.
4. Presentar la declaración estimada de ISLR como anticipo de su declaración anual.

5. Llevar los registros contables debidamente sellados y conservarlos por un período no menor de siete años; además de mantener los comprobantes que respaldan las operaciones contables.

Los contribuyentes obligados al cumplimiento de estos deberes formales en materia de ISLR son aquellos denominados como sujetos pasivos de la obligación tributaria, los cuales se dividen en contribuyentes y responsables, ambos con iguales responsabilidades y obligaciones ante los servicios de administración tributaria.

Si bien es un riesgo para el contribuyente estar al margen de las disposiciones establecidas en el Código Orgánico Tributario y en la Ley de Impuesto sobre la Renta, además de otras de obligatorio cumplimiento; es preocupante que ante la advertencia de una posible fiscalización y de las posibles sanciones que acarrea el incumplimiento de los deberes formales, se mantenga una alta frecuencia de situaciones irregulares.

Las posibles causas del incumplimiento por parte del contribuyente podrían estar justificadas por el desconocimiento de la norma, lo cual no les exime de las sanciones, o por omisiones involuntarias o quizás por tener un mal asesoramiento tributario. Todo lo cual involucra la presencia de fallas en el diseño e implementación de programas de educación y cultura tributaria.

En www.senial.gov.ve, (15/09/08), se presenta:

El Servicio nacional Integrado De Administración Aduanera Y Tributaria (SENIAT), a través de la Gerencia de Tributos internos, región centro-occidental, notificó multas por un monto de 13.754 BsF. a contribuyentes que incumplieron en

los deberes formales tributarios en Tucaras, en el Estado Falcón.

Las sanciones notificadas por los funcionarios de Tributos Internos (Tucacas) son producto de las fiscalizaciones previstas en el Plan "Evasión Cero". En este caso, fueron detectados incumplimiento de los deberes formales a cuatro contribuyentes de la zona, por no mantener los libros en el establecimiento comercial y no exhibir las declaraciones del Impuesto sobre la Renta, entre otras irregularidades.

Cabe resaltar que a pesar de todos los operativos realizados por el SENIAT, todavía existen gran cantidad de contribuyentes que incumplen, aún a sabiendas de las consecuencias por incumplimiento de deberes formales. En el caso del ISLR, las sanciones sólo serán de carácter pecuniario, pero éstas pueden crear problemas financieros en el contribuyente, además de aumentar la carga tributaria.

En un artículo publicado en el portal del SENIAT se informa:

La máxima autoridad tributaria destacó que se hace necesario un trabajo mucho más integrado entre las diversos áreas del Servicio para alcanzar sólidos resultados en las metas de este cuatrimestre y en tal sentido invitó a los gerentes de Fiscalización, Contribuyentes Especiales y Región Capital y las gerencias de aduanas, a encaminar esfuerzos, para ir más allá de la verificación de deberes formales en los contribuyentes y profundizar en la supervisión de otros aspectos de control posterior y actividades de importación y exportación. www.seniat.gov.ve (20/08/2006)

Las obligaciones tributarias que deben cumplir los contribuyentes son objeto de innumerables sanciones impuestas por el SENIAT, debido a la falta de cumplimiento de las mismas; situación alarmante al observar que aún con toda la divulgación y presión ejercida por este organismo muchos contribuyentes se mantienen indiferentes.

Por todo lo planteado, se propone una investigación para analizar el incumplimiento de los deberes formales tributarios del ISLR por parte de los contribuyentes, partiendo del supuesto de que los mismos conocen las posibles consecuencias del incumplimiento de éstos ante la Administración Tributaria; con el estudio de caso de una serie de comerciantes de la Parroquia El Llano, Municipio Libertador, estado Mérida.

De tal manera, se consideran pertinentes como preguntas de investigación las siguientes: ¿Cuáles son los deberes considerados formales en materia de ISLR?, ¿Cuál es el aporte del asesoramiento contable para evitar sanciones?, ¿Cuáles son los deberes formales por los cuales son mayormente sancionados los contribuyentes en estudio? ¿Qué motiva a los contribuyentes al incumplimiento de deberes formales establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General:

Analizar el Incumplimiento de Deberes Formales en materia de Impuesto sobre la Renta; caso: Pequeñas Empresas de la Parroquia El Llano, Municipio Libertador, Estado Mérida.

Objetivos Específicos:

1. Describir los deberes formales presentes en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

2. Revisar el papel y el aporte del asesoramiento contable-tributario para evitar sanciones por incumplimiento de deberes formales en materia de ISLR.
3. Determinar cuáles son los deberes formales que incumplen los contribuyentes en materia de ISLR, por los que son mayormente sancionados.
4. Determinar las causas que motivan a los contribuyentes al incumplimiento de los deberes formales establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, en pequeñas empresas de la Parroquia El Llano, del Municipio Libertador, Estado Mérida.

Justificación de la Investigación

La investigación tiene como finalidad presentar las causas que conllevan a los contribuyentes al incumplimiento de los deberes formales establecidos en la Ley de Impuesto Sobre La Renta. En este sentido, al investigar directamente a los obligados al cumplimiento de estos deberes, como lo son los contribuyentes jurídicos; se podrá descubrir los motivos que tienen éstos para incumplir.

Además, se permitirá por medio de la investigación, tener una visión objetiva que posibilite conocer las causas del incumplimiento de los deberes formales en materia de ISLR, logrando así contribuir con un diagnóstico que podrá aportar soluciones a la situación planteada, y esclarecer la preocupante situación que ante las advertencias e informaciones

suministradas por La Administración Tributaria, los contribuyentes aún se muestran indiferentes e incumplen con las normas.

Por consiguiente, puede representar un aporte para el sistema tributario, ya que suministrara evidencias empíricas sobre las causas que originan la problemática, para la potencial instauración de correctivos a incorporar en la estructura del mismo, y así lograr, la efectividad de sus funciones y una eficiente actuación en los mecanismos e instrumentos que lo conforman.

Delimitación del Estudio

Este estudio representa un análisis-sintético de la problemática correspondiente al incumplimiento de los deberes formales en materia de ISLR, por parte de los contribuyentes jurídicos, con especial referencia a las causas del mismo. El estudio se realizó con comerciantes de la Parroquia El Llano, del Municipio Libertador, Estado Mérida, durante el mes de abril del año 2008.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

A fin de conocer las razones que promueven al contribuyente a incumplir con las obligaciones tributarias establecidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta (ISLR), se hace necesario profundizar en aspectos documentales referentes a los antecedentes, las bases teóricas y las legales, de las distintas variables y eventos que están relacionadas con el tema de investigación; asimismo, de una u otra manera, el estudio de dichos documentos es indispensable en el proceso de la búsqueda de estrategias de información con el fin de respaldar, conceptualizar, analizar y explicar de manera teórica el tema de investigación, para de esta forma contribuir con el logro de los objetivos propuestos.

Antecedentes de la Investigación

Sobre la base de la revisión bibliográfica acerca del tema de investigación se hallaron algunos temas relacionados con el mismo, encontrándose los siguientes antecedentes:

Una investigación efectuada por Pereira (2004), titulada: “Aplicabilidad del régimen simplificado de tributación para pequeños contribuyentes”. Esta investigación se caracterizó por ser exploratoria, apoyada en un diseño

documental y de campo; la muestra estuvo conformada por sesenta y dos (62) comerciantes informales.

Las técnicas empleadas para recolectar la información fueron el análisis documental y la encuesta, el instrumento de recolección de datos fue el cuestionario. El análisis de los resultados condujo a constatar que aún hay desconocimiento de este régimen de tributación y ausencia de cultura tributaria, situación que permitió recomendar la elaboración de campañas informativas que sirvieran para educar y concientizar en materia tributaria a estos pequeños comerciantes informales ubicados en la ciudad de El Vigía.

Por otra parte, se encontró la investigación realizada por Espinoza (2001), titulada: “Diagnóstico del proceso de fiscalización empleado por el SENIAT Región los Andes, sector Mérida, en materia de Impuesto sobre la Renta”. En la misma se pretendió determinar si las estrategias de fiscalización le permiten a los servicios de administración tributaria controlar la evasión fiscal y contribuir al incremento de la recaudación del ISLR.

Por consiguiente, su objetivo fundamental estuvo dirigido al análisis de la gestión fiscalizadora, a fin de detectar las debilidades y fortalezas del área de fiscalización del SENIAT en la ciudad de Mérida. Constituye, un estudio de campo descriptivo, tipo diagnóstico, tomando como población todo el personal del área de fiscalización del SENIAT sector Mérida, complementado con una revisión bibliográfica.

La recolección de datos se fundamentó en la técnica de la entrevista, utilizando como instrumento el cuestionario estructurado; sus resultados fueron presentados en cuadros estadísticos y gráficos. La investigación

derivó las siguientes recomendaciones: 1. Incremento del número de fiscales, 2. Implementación de tecnologías computarizadas para llevar el control de los contribuyentes y el seguimiento de los mismos, y 3. Entrenamiento permanente al personal de fiscalización.

Así mismo, se encontró la investigación realizada por Delgado (2001), titulada: “Análisis de las sanciones por incumplimiento de deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado”. Este estudio constituyó una investigación de campo de tipo analítico apoyada en una revisión documental, en la cual se utilizó el cuestionario, presentando como conclusión que el deber formal con mayor incumplimiento es el mantenimiento de los libros de compra y venta en el domicilio fiscal del contribuyente. Su consideración en la presente investigación se da por la temática abordada en materia de incumplimiento de los deberes formales ya que se traduce en incumplimiento de la normativa que regula el impuesto denominado como IVA.

Bases Teóricas

Las bases teóricas permiten explicar y profundizar los diferentes aspectos relacionados con el incumplimiento de los deberes formales en materia de ISLR, sus sanciones, razones de exigencia por parte del estado en su implementación; para de esta forma respaldar, conceptualizar, analizar y explicar el fundamento base de la investigación.

1.- Las Funciones del Estado

Desde el mismo momento en que el hombre se organizó en colectividades surgió la necesidad de estructurar un ente que regulara todos los actos de dichas colectividades, así, el mismo surge de forma inmaterial con base legal y con poder suficiente para controlar, dirigir y regular la vida de todos los hombres que le dieron origen.

De esta forma conocemos al Estado como la personificación jurídica de una nación. Las instituciones sobre las cuales se apoyaba el Estado eran muy reducidas, puesto que solo contaba con los Poderes Ejecutivo, Legislativo, Judicial y otros organismos como el ejército, el Municipio; por lo cual su acción y misión eran también restringidas.

Sin embargo, en el transcurso de los siglos, sobre todo cuando la humanidad emergió de la Edad Media para entrar en la Edad Moderna, el Estado ha venido asumiendo funciones tan variadas que le han otorgado mayor poder.

Así podemos apreciar entonces, al Estado Socialista, hoy día casi extinto, pues muy pocos países del mundo siguen adoptando esta forma de gobierno y en contraposición a éste, el Estado Capitalista, el cual ejerce una influencia avasalladora sobre las sociedades que lo integran.

En el transcurso de la historia hemos podido observar distintos tipos de Estado entre los cuales, el Estado Liberal, cuyas funciones se reducían a garantizar la defensa nacional, la seguridad interna, las relaciones

internacionales, además de ejercer una administración de justicia donde imperaban los privilegios sociales de clases y de razas.

En esta clase de Estado el poder económico se basaba en el ejercicio del dominio político y territorial sobre otros países a los cuales sometían a las más injustas formas de explotación. Su sistema monetario se mantenía con la acumulación de oro y plata y la economía en la explotación de productos primarios de la tierra; además, de la implementación de elevados e injustos tributos, no existiendo responsabilidad ante las colectividades para garantizarles una vida digna, educación, salud, justicia, seguridad.

En el Estado moderno, que surge con la Revolución Francesa, la humanidad sufre un vuelco total en sus concepciones medievales, desaparece el derecho de los reyes y los ciudadanos toman conciencia de sus derechos, asumiendo de esta forma el Estado el papel que les correspondía. Se convierte entonces, el Estado, en un ente protector, vigilante de los derechos y deberes de los ciudadanos, administrador de las riquezas comunes, guardián de la soberanía, proveedor de salud y educación e impulsor de las empresas y del desarrollo económico.

El Estado moderno había asumido un papel que superaba las concepciones medievales y liberales, sin embargo, su estructura aún presentaba fallas y deficiencias. Fue entonces cuando a comienzos del siglo XX, comienza a ponerse en práctica los recursos de la ciencia y tecnología, para entrar así en un papel más profundo y decisivo de las transformaciones de la sociedad.

Debido a todos estos cambios y a la evolución del Estado, ha existido la necesidad de aumentar cada vez más las fuentes de recursos para hacer frente a un sinnúmero de necesidades que han surgido entre los pueblos, para satisfacer sus requerimientos en forma eficiente y oportuna. De allí que las obligaciones del Estado son cada día mayores y exigen cumplimiento hacia las colectividades.

Por esta razón, surge el requerimiento de contar con fuentes importantes y diversas de recursos de los cuales debe disponer el Estado contemporáneo, y por consiguiente también se debe tener una estructura capaz de obtener y administrar esos recursos, surgiendo lo que hoy día conocemos como hacienda pública y finanzas públicas, conceptos que algunos autores consideran como sinónimos, pero que por la evolución que ambos han venido experimentando, constituyen dos disciplinas con características propias bien definidas (Ruiz Montero, 2002).

La hacienda pública representa para el Estado lo que el patrimonio para la empresa; es decir, el conjunto de bienes, rentas y deudas que forman el activo y el pasivo de la nación. Por su parte, las finanzas públicas constituyen la obtención, administración e inversión de los recursos que constituyen la hacienda pública; en sí, significa el conjunto de principios coordinados en una forma sistemática, que rigen la actividad financiera del Estado.

De este hecho se desprende que la función más importante del Estado es el manejo eficiente de las finanzas públicas y de allí se deriva la creación de los diferentes tributos entre algunos de los medios de obtención de

ingresos, y los controles ejercidos por el Estado para su cumplimiento o efectiva recaudación.

2.- Principales fuentes de ingresos del Estado

Los ingresos del Estado podríamos clasificarlos en dos grandes grupos; ingresos originarios o de derecho privado e ingresos derivados o de derecho público. Los ingresos originarios corresponden a todos aquellos recursos que obtiene el Estado al explotar su patrimonio propio y suelen clasificarse a su vez en tres grupos: ingresos territoriales, del dominio comercial e industrial y del dominio financiero.

Los ingresos territoriales son los que puede obtener el Estado por medio de la explotación de las riquezas naturales del suelo o subsuelo, como es el caso de la explotación de yacimientos de petróleo, gas, minas, piedras preciosas, frutales, entre otros.

Los ingresos del dominio comercial e industrial son aquellos derivados de la explotación de las empresas del Estado, como por ejemplo, las empresas siderúrgicas, de electricidad y las petroquímicas, entre otras; con el objeto de que éstas cumplan una función social y paguen sus costos, puesto que de lo contrario serían un problema para el país.

Los ingresos financieros están constituidos por la gestión financiera del Estado, tal es el caso de la compra y venta de divisas por parte del Banco Central de Venezuela (BCV), o las operaciones del Banco Industrial de

Venezuela (BIV), sin embargo, cabe resaltar que cuando se obtuvieren pérdidas en dichas operaciones, las mismas serían absorbidas por el Estado.

El segundo grupo de ingresos conformado por los ingresos derivados o de dominio público, está constituido por todos aquellos recursos que obtiene el Estado en virtud de su soberanía; tal es el caso de los tributos que se aplican a los ciudadanos, entre los cuales podemos nombrar; los impuestos, las tasas, las contribuciones especiales, los ingresos parafiscales y en otros casos, las operaciones de crédito público.

Así, los impuestos constituyen la principal fuente de ingresos de un país, definiéndose como una “prestación pecuniaria, obtenida de los particulares autoritariamente, a título definitivo, sin contrapartida para la cobertura de las cargas públicas o para otros fines del Estado” (Ruiz, 2002).

Los impuestos pueden clasificarse a su vez en directos e indirectos; donde los primeros recaen directamente sobre el generador de los enriquecimientos como es el caso del ISLR, y los indirectos son aquellos que gravan una actividad económica o un servicio prestado por el Estado.

Las tasas representan una forma híbrida de imposición, siendo establecidas por el Estado en virtud de su facultad discrecional, brindando una contraprestación a quien lo paga. En el caso de las contribuciones, el Estado realiza una obra que beneficia las propiedades de los particulares y por esto podría exigir una retribución pecuniaria.

El otro tipo de impuesto son los ingresos parafiscales, que se definen como un medio de obtención de recursos mediante el pago que hacen los usuarios de un servicio público determinado y con el aporte en algunos casos del Estado; tal es el caso del Seguro Social Obligatorio y del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE). Otro tipo de ingresos utilizado por el Estado lo constituye el Crédito Público, el cual es una fuente de ingresos por medio del endeudamiento externo o interno.

3. – El gasto público y sus variaciones como origen y justificación de los tributos

El gasto público es la causa principal que requieren los gobiernos para implementar las medidas necesarias de recaudación de ingresos, bien sea por medio de la producción nacional o por la vía de los impuestos. Es por esta razón, que se hace necesario conceptualizar al gasto público, su importancia y algunas generalidades que lo caracterizan.

Los gastos públicos son: “Las erogaciones generalmente dinerarias que realiza el Estado en virtud de ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de necesidades públicas.” (Villegas, 1980).

El gasto público tiene su origen en las necesidades públicas y en la forma de satisfacción de dichas necesidades; por consiguiente, el Estado se ve obligado a evaluar aquellos servicios de carácter público demandados por la población, los cuales darán origen al gasto público. En definitiva, con dichas erogaciones se pretende la cobertura absoluta de las necesidades públicas, asegurando de esta forma el progreso y el bienestar social.

La valoración de la necesidad del gasto público, puede estar determinada principalmente por la selección de las necesidades de la población y por la importancia o urgencia de estas necesidades, sin olvidar la posibilidad de satisfacerlas.

Para poder satisfacer las necesidades de la colectividad es importante mantener la proporcionalidad entre los recursos para cubrir el gasto público, lo que quiere decir que el gasto se encuentre razonablemente justificado, siempre que se cuente, con los recursos posibles para satisfacerlos. Los gastos públicos determinarán de esta manera la actividad que despliega cada pueblo.

Es de vital importancia que los ingresos no estén al margen de los gastos públicos, ya que no pueden tratarse estos dos elementos en forma independiente, porque, los ingresos son devueltos a los contribuyentes y a la colectividad en forma de gasto público; es decir, abren el camino a los ingresos públicos.

Los gastos públicos se pueden dividir de la siguiente manera (Moya, 2001):

1. Gastos referentes a la seguridad Interior y exterior, así como al orden público y a la justicia.
2. Gastos para los servicios que incrementan el bienestar de la colectividad (salud, vivienda y educación, entre otros).
3. Gastos para los servicios que desarrollan la capacidad de ganancia de las fuentes de renta.

4. Gastos redistributivos (pago de la deuda pública).

Según el criterio económico, los gastos públicos, se dividen en los gastos de funcionamiento u operativos y en los gastos de inversión o capital; constituyendo los primero, erogaciones hechas por el Estado para el normal desenvolvimiento y satisfacción de las necesidades colectivas; mientras que los segundos, son erogaciones para la adquisición de bienes de producción. También se les conoce como gastos ordinarios y extraordinarios, respectivamente.

En definitiva, se considera que el gasto público, como elemento de las finanzas públicas de un país, es el detonante directo para la determinación de los ingresos o recursos que debe obtener un Estado para sufragar las necesidades del colectivo, ya sea en forma coactiva (tributos) o voluntaria de la economía de los particulares y del uso de sus bienes.

4.- Política Fiscal

La política fiscal o financiera se sustenta en la determinación de la elección de los gastos públicos a realizarse y de los ingresos a obtenerse; para de esta forma, poder cumplir con los fines del Estado, que no son otros que satisfacer las necesidades del colectivo. Todas las decisiones tomadas por el Estado, para lograr sus fines, traen consigo repercusiones en la actividad económica y en la obtención de los ingresos y en las erogaciones.

El gobierno debe depender en mucho de la recaudación fiscal y el gasto, según los partidarios de la política fiscal, donde el gasto suele adoptar la forma de pagos de transferencia que no proporcionan bienes ni servicios,

pero sí proyectos de desarrollo de la infraestructura como la construcción de carreteras y hospitales o inversiones en otros programas (Galárraga, 2002).

En fin, la política fiscal se fundamenta en la obtención de los ingresos por medio de la recaudación de los impuestos, considerándolos como una de las principales fuentes de satisfacción de las necesidades de la colectividad en complemento con una buena planificación para la redistribución de los mismos.

5.- El Sistema Tributario. Generalidades

El sistema tributario está constituido por un conjunto de tributos que conforman la estructura tributaria de un país. Conforme a esto, los tributos no deben ser tratados aisladamente, sino como un todo, un conjunto, buscando que los efectos producidos al aplicarlos, puedan inclinarse al mayor beneficio de la nación y el equilibrio perfecto.

El conjunto de tributos que conforman el sistema tributario de un país es el resultante de la conjunción de los requerimientos de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de los ingresos, y por supuesto, de su estructura económica, lo que quiere decir que los sistemas tributarios pueden ser semejantes entre las naciones, pero cada uno de ellos dependerá de las particularidades de cada país.

El sistema tributario, entonces, adoptará el género y los lineamientos que lo caracterizan de acuerdo a las necesidades, tradiciones, política, producción e incluso valores morales inherentes a cada país.

El sistema tributario debe estar siempre inclinado a ceñirse al ordenamiento legal vigente de cada país, aún cuando no siempre el conjunto de impuestos vigentes en un país, convierte al sistema tributario en el sistema más razonable y eficaz. En definitiva, el sistema tributario indica en sí, la existencia de una armonía entre los impuestos que lo conforman, con los objetivos y los efectos que se esperan en la colectividad por la imposición fiscal o extrafiscal.

Dos elementos básicos distinguen los sistemas tributarios, a saber; el racional, que ocurre cuando el legislador es quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos que se persiguen y los medios empleados; y el histórico, el cual ocurre cuando la armonía se produce sola, por espontaneidad de la evolución histórica.

Esto último no es más que, lo ideal en materia tributaria, lo cual, no siempre tiene que ver con la realidad legislativa; sin embargo, en muchos casos donde no coincide una cosa con la otra, existe armonía entre los distintos impuestos cobrados en un país. Conforme a esta situación, en todos los casos, cada país busca el perfeccionamiento de su sistema tributario.

Sin embargo, se puede afirmar, que el sistema tributario, resultará de los procesos evolutivos históricos, a los cuales se sumarán los teóricos como aporte de las instituciones tributarias, tratando de esta forma de otorgarle al sistema tributario la máxima racionalidad posible.

Ahora bien, un aspecto muy importante que se ha discutido en materia tributaria, es el hecho de reducir el conjunto de impuestos por un impuesto único. Para algunos, este impuesto único tenía sentido; sin embargo, otros lo consideraban insuficiente para obtener todos los recursos que querían los Estados, en todo caso, algunos de los aspectos considerados que objetaban la implementación de este sistema son los siguientes:

1. Los impuestos carecen de perfeccionamiento, por consiguiente para asegurar una justa distribución de la carga tributaria, sería conveniente la existencia de más impuestos, que aseguren que lo que no se puede cobrar en uno, no escape de los otros.
2. Cuando existe un sistema tributario de impuestos múltiples, se hace más difícil y se atenúa en gran medida la evasión tributaria, ya que de alguna forma algún impuesto termina por imponer cierta clase de actividad o hecho imponible.
3. Los impuestos deben dividirse en varios porque en muchas ocasiones se hace realmente imposible englobar, en un solo tributo, distintos hechos imponibles.
4. El impuesto único, no se considera objetivo en el aspecto de la productividad, ya que se considera insuficiente para cubrir las necesidades financieras de un Estado.

Si bien es cierto, que imponer en un sistema tributario un impuesto único tiene sus desventajas, también lo es, la excesiva multiplicidad tributaria; esto quiere decir que un sistema tributario cimentado en la implementación de diversos impuestos, también traería como consecuencia, la búsqueda por parte de los contribuyentes de evadir alguno de ellos.

El desarrollo del sistema tributario, como ya se dijo anteriormente, dependerá entonces, del desarrollo que históricamente se ha producido en él, por consiguiente, la estructura tributaria, ha estado directamente influida, a su vez, por el proceso de evolución histórica y económica. Los sistemas tributarios, a mediados del siglo XIX, asumían determinadas características, con predominio de los impuestos de tipo objetivo. En estos sistemas se valían de los objetos que servían para obtener utilidades, sin tomar en consideración a las personas que se favorecían de esas utilidades.

La idea fundamental en esa época era que el Estado no se entrometiera en los asuntos particulares de los ciudadanos. Estos sistemas se mantuvieron durante casi todo el siglo XIX, hasta la primera guerra mundial, donde se modificó el sistema, puesto que este tipo de impuestos, no consultaba la capacidad contributiva del ciudadano.

A medida que avanza la industrialización y la comercialización, el campo de acción del sistema tributario también avanza, razón por la cual pierde importancia el sistema del impuesto objetivo, desarrollándose de esa forma el impuesto general y progresivo a la renta de tipo subjetivo; dado que en este tipo de sistemas, sí se considera la equidad, la capacidad contributiva, además de presumir una justa retribución de la riqueza.

En los sistemas tributarios en general, en todos los países, han adoptado el impuesto progresivo a la renta de personas naturales, que a su vez, asocia gravámenes al patrimonio y a la herencia, además de mantenerse como un complemento los impuestos a los consumos en general. Es notorio que en la actualidad, el impuesto directo a la renta, se ha

constituido en la base de los sistemas tributarios y el avance de estos, se encuentra dirigido hacia la imposición de los beneficios de las compañías, sociedades y el impuesto al valor agregado.

5.1.- Evolución del Sistema Fiscal

Lo que figuraba como Estado en los pueblos antiguos no tenía una noción clara de cómo obtener recursos, ni mucho menos de la función que representaba o la finalidad de una nación, por lo tanto imponían cargas en sus súbditos de manera obligatoria y arbitraria.

Los recursos que obtenía el soberano eran exclusivamente de la explotación de sus dominios territoriales utilizando para ello la fuerza y obligando a la plebe a pagar sumas de dinero o en especie sin tomar en cuenta la capacidad del contribuyente y violando el principio de la no confiscatoriedad, ya que en este tipo de sistema feudal toda la producción de un pueblo o una nación iba a parar en las cajas reales, en donde se utilizaban las riquezas entre las familias gobernantes olvidando por completo las necesidades del pueblo.

En el Estado liberal, se crean nuevos tributos ya que los gastos son demasiado altos para cubrirlos, además de existir una tendencia a personalizar el patrimonio del monarca con el que correspondía a la hacienda pública. En esta época, el enfoque estaba principalmente inclinado en obtener recursos por la vía de los impuestos, el ejercicio del comercio internacional y la explotación de algunos países colonizados, dejando de lado la explotación del dominio territorial.

Luego, en la época moderna, los sistemas fiscales comienzan a estructurarse como tales, convirtiéndose entonces los tributos, en una fuente de ingresos que preocupaba a los gobiernos, además de ser una responsabilidad para ellos la cobertura de los costos de mantenimiento de los servicios públicos y asistenciales para la colectividad. La hacienda pública, las finanzas públicas y todo lo que conforma los sistemas fiscales comienzan pues a convertirse en una ciencia.

6.- El Sistema Tributario Venezolano

La importancia del conocimiento de la evolución del sistema tributario venezolano estriba en el hecho de que podría ayudar a determinar las causas arraigadas en la educación del venezolano o en su costumbre, la forma en que ésta afecta de alguna manera la conciencia del mismo, produciéndole una actitud de incumplimiento con los deberes formales establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Evolución Histórica

En Venezuela, la conciencia tributaria realmente carecía de importancia, ya que la mayor de las fuentes de los ingresos producidos en el país se debía a la renta petrolera, lo que se traducía en el país en menor esfuerzo de parte de los ciudadanos para sobrellevar las cargas y en consecuencia, un escaso nivel de madurez tributaria.

Esta situación ha cambiado paulatinamente, al no ser suficientes los ingresos por la renta petrolera, se creó la necesidad de buscar otra fuente de financiamiento por medio de la imposición sobre los enriquecimientos o bienes que perciben los ciudadanos. Se inició entonces, un esfuerzo para la modernización del Estado, donde principalmente se procuraba solucionar la grave crisis del sistema de las finanzas públicas, y reemplazar el sistema rentista, por supuesto con la ayuda de organismos multilaterales y analizando las experiencias en otros países.

Todo cambio trae consigo procesos de transformación, en donde, se persigue buscar estrategias que nos conduzcan al logro de los objetivos; una de las primeras estrategias adoptadas en Venezuela, comenzó en el año 1989, cuando la Administración Tributaria propuso el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Paulatinamente, el resto de los tributos que conformaban el sistema, fue asumiendo el control.

En 1994, se estructuró el programa en función de la modernización de las finanzas públicas, el cual se denominó, Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF), apoyado por el Banco Mundial (BM), procurando la actualización del marco legal y funcional de la hacienda pública nacional. En esta reforma, se introdujeron innovaciones importantes como la simplificación de los tributos, el fortalecimiento del control fiscal y la introducción de normas que logran la productividad y la progresividad de la carga fiscal.

Para el año 1996, la importancia del sistema tributario venezolano radicaba en la creación de políticas impositivas y de administración tributaria,

en donde el primer superintendente nacional tributario explicaba que la finalidad de la administración tributaria era reducir drásticamente la evasión fiscal, para consolidar el sistema de finanzas públicas basado en impuestos derivados de la actividad productiva.

La transformación que se presentaba en el país en materia tributaria estuvo respaldada por la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), el cual está provisto de autonomía financiera y funcional, siendo la principal Ley rectora de sus funciones, el Código Orgánico Tributario.

Adicional a la creación de este órgano rector y controlador de los impuestos en Venezuela, se adoptó un sistema de contribuyentes especiales, para controlar con mayor precisión a aquellos contribuyentes que representan el mayor potencial para la recaudación de impuestos.

7.- Tributos

El sistema tributario de un país depende de los tributos que en el se establezcan. Por esta razón, es importante definirlos, clasificarlos e indicar la importancia de ellos en los sistemas tributarios. Según Villegas (1980), el tributo se define como "... Las prestaciones comúnmente en dinero que el estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de la ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines". Según el Glosario de Términos del SENIAT, se entienden como la "... prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público exige en ejercicio de su poder de imperio a los contribuyentes

con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público”, clasificándolos como impuestos, tasas, precios públicos, contribuciones especiales y exacciones parafiscales.

Los tributos al ser los elementos más importantes que conforman el sistema tributario, poseen ciertas características reflejadas de la siguiente manera: son prestaciones generalmente de dinero que son exigidas por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, respetando y basándose principalmente en la capacidad contributiva, conforme a la ley y con el único objetivo de cubrir los gastos para el cumplimiento de los fines del mismo.

Las prestaciones de los tributos son comúnmente en dinero, puesto que es una característica de la economía monetaria de los países; sin embargo, en algunos países se aceptan prestaciones en especie como es el caso de México y Brasil. En Venezuela, las prestaciones producto de los tributos son en dinero.

Los tributos son exigidos por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, puesto que siendo el elemento esencial en el sistema tributario, dicho ente ejercerá la coacción sobre el obligado, exigiéndole su contribución al crear un tributo.

Es importante la consideración de la capacidad contributiva, lo que quiere decir que el tributo deberá ser exigido sólo a quienes poseen la disponibilidad económica. Otra solución para resolver esta consideración podría ser, estructurar el sistema tributario de manera tal que quienes

representen o tengan mayor capacidad de pago sean los que efectúen el mayor aporte en los ingresos tributarios del Estado.

Los tributos deben estar acordes a la normativa del Estado, lo cual otorga un límite formal en la forma de exigencia a los obligados a contribuir con las cargas públicas, conforme esto al principio de legalidad, además de tener un objetivo claramente definido como fiscal, lo que quiere decir que los ingresos obtenidos de ellos estarán dirigidos a satisfacer las necesidades públicas.

Ahora bien, la Administración Tributaria define a los impuestos como la obligación pecuniaria que el Estado, en virtud de su poder de imperio, exige a los ciudadanos para la satisfacción de sus necesidades, por lo que a diferencia de las tasas, el impuesto, no implica una contraprestación directa de servicios (Glosario de Términos del SENIAT).

Y entre los factores que caracterizan a los impuestos se tienen los siguientes: (a) la obligación del pago de los mismos, lo cual quiere decir que los impuestos son de obligatoria aceptación por los ciudadanos, esto debido a que se crean mediante un instrumento legal sancionado por la autoridad competente; y (b) los impuestos constituyen un pago definitivo e irreversible, lo cual no otorga ningún privilegio a quién lo paga ni obligación de restituirselo.

En líneas generales, los impuestos no prevén una contraprestación a quien lo paga, ya que el fin de ellos es la mejor redistribución de la riqueza y la satisfacción de las necesidades colectivas, buscando que los que menos

posibilidades tienen de contribuir con las cargas, puedan tener acceso a los servicios públicos que les sería difícil obtener de manera individual.

En cuanto a la importancia económica de los impuestos, se tiene que constituyen uno de los ingresos más significativos para el país, después de la renta petrolera. Así mismo, no sólo influyen para soportar los gastos públicos, sino también en muchos factores como son la economía, el empleo, la política, entre otros; todos los cuales son factores determinantes para el funcionamiento de un país.

Adicionalmente, los impuestos poseen un apreciable significado de contenido financiero, de presión fiscal, de política fiscal, presupuestario, monetario, económico, y estructural, con lo que demandan del Estado, una formidable organización para atender tanto la determinación, recaudación, administración y control de los mismos (Legis Editores C.A., 2004).

En cuanto a los impuestos existentes en el ámbito venezolano se pueden enumerar de la siguiente manera:

1. Impuesto sobre la Renta;

Impuesto aplicado sobre los enriquecimientos anuales netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie. Salvo disposición legal, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará este impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingreso esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela, estarán sujetas a este impuesto siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aún cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela, y en caso de poseerlos, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional

o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija (Glosario de Términos del SENIAT).

2. Impuesto al Valor Agregado (IVA);

Impuesto indirecto que grava según se especifica en su Ley de creación, la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas como hechos imponible en su ley de creación (Glosario de Términos del SENIAT).

3. Impuesto sobre alcohol y especies alcohólicas; “impuesto aplicado al alcohol etílico y a las especies alcohólicas de producción nacional o importadas, destinadas al consumo en el país; así como al ejercicio de la industria y del comercio del alcohol etílico y especies alcohólicas.” (Glosario de Términos del SENIAT).

Estos impuestos son los principales generadores de ingresos tributarios en el país; sin embargo, uno de los mas importantes lo constituye Impuesto sobre la Renta (ISLR), él cual no solo es aplicado en Venezuela, sino también en la mayoría de los países del mundo, por ser un impuesto que grava directamente la renta o el enriquecimiento del contribuyente.

8.- Administración Tributaria

La administración tributaria en Venezuela ha sufrido diversas modificaciones, puesto que años atrás no representaba lo que es ahora, por lo que en la actualidad presenta notorios avances en su concepción y accionar. Para el año 1994, la administración tributaria estaba representada por dos direcciones sectoriales del Ministerio de Hacienda, hoy denominado Ministerio de Finanzas.

Dichas direcciones generales eran la dirección general sectorial de rentas, la cual, junto con sus tres (3) direcciones de línea, a saber: la dirección de rentas internas, la dirección jurídica impositiva y la dirección de control fiscal. La otra se denominaba como la dirección general sectorial de aduanas, con sus respectivas direcciones de línea y con un nivel operativo constituido por todas las aduanas principales y subalternas del país (Ruiz, 2002).

En 1992, con la reforma del Código Orgánico Tributario, se le otorgan facultades al Ejecutivo Nacional para darle a la Administración Tributaria autonomía funcional y financiera, así como también para crear otro organismo de mayores dimensiones y más eficiente, el cual se concentrarían las direcciones generales que conformaban a la administración tributaria de la época.

En 1994, el Ejecutivo Nacional decide crear una nueva estructura tributaria conformada por las diversas direcciones existentes, entre las cuales destacaban la de rentas internas y la de aduanas. Esta decisión se basa en

el hecho de la necesidad imperante en el país de modernizar, tecnificar y ampliar la administración tributaria existente. Se crea entonces como lo denominaron para esa época el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT).

La estructura original del SENIAT estaba conformada por un nivel central normativo y un nivel operativo. El nivel central normativo estaba conformado por la oficina del Superintendente Nacional Tributario, la del Superintendente Nacional Adjunto, la Gerencia General de Desarrollo Tributario, la Gerencia de Informática y la Gerencia de Administración. El nivel operativo lo conformaban las Administraciones Regionales de Hacienda, los Sectores y Unidades de Hacienda, las Aduanas Principales y Subalternas.

Con la creación del SENIAT, se produjeron cambios tanto en el nivel normativo como en el operativo. Uno de estos cambios, fue la creación de las oficinas de staff y asesorías, las cuales dependían del Superintendente Nacional Tributario. Otro cambio también bastante importante fue la sustitución de las Administraciones Regionales de Hacienda por la Gerencias Regionales de Tributos Internos, respetando el ámbito de su competencia.

Ahora bien, en el año 1999, como consecuencia de la promulgación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, se le otorga al SENIAT rango constitucional en cuanto a su autonomía técnica, funcional y financiera, además de ser designados por el Presidente de la República, tanto el Superintendente Nacional Tributario, como su Adjunto.

En el año 2000, desaparece la Gerencia General de Desarrollo Tributario, creándose dos intendencias, a saber: La Intendencia Nacional de Aduanas y la Intendencia Nacional de Tributos Internos, quedando a cargo de la primera todo lo relacionado a la dirección y administración de los tributos aduaneros, y a la segunda, le correspondería todo lo concerniente a las funciones relacionadas con los tributos internos.

En definitiva, El SENIAT quedó conformado por el nivel central o normativo, el nivel operativo y las Gerencias Regionales de Tributos Internos y por las Aduanas del país.

8.1.- Funciones, Deberes, Facultades, Potestad y Límites de la Administración Tributaria Venezolana

Las funciones de la administración tributaria se encuentran reglamentadas en el Código Orgánico Tributario, sin embargo, podrían ser enfocadas de manera general de la siguiente manera:

1. La Supervisión, control, fiscalización de los impuestos de su competencia. Esta función abarca la realización de planes destinados a la permanente fiscalización y control de los tributos, según su naturaleza y complejidad, para minimizar los índices de elusión o evasión por parte de los contribuyentes, así como para promover, mediante medidas persuasivas, al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.
2. La recaudación propiamente dicha. Esta función esta concebida como el proceso de cobro y enteramiento de los recursos en la Tesorería Nacional. Comprende La implementación de mecanismos autónomos para la recepción de los ingresos de origen tributario o la elaboración de

programas y acuerdos con la banca comercial destinados a este fin.

3. La aplicación e interpretación de las leyes tributarias. Comprende una extensa labor como la elaboración de dictámenes, respuestas a consultas, resolución de escritos de descargos, recursos jerárquicos, de revisión, solicitudes de anulación, solicitudes de reintegro y en general la atención de cualquier petición que lleve implícito una aplicación o interpretación de leyes de contenido tributario.

4. Registro de Contribuyente. Consiste en la elaboración de un registro seguro, confiable, sencillo, preferiblemente único de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias. El registro debe ser lo suficientemente versátil y completo para identificar todos los datos importantes de los sujetos pasivos, así como para conocer de manera ágil la situación fiscal de cada contribuyente.

5. Otorgamiento de licencias y permisos especiales. Comprende la autorización para el ejercicio de ciertas actividades sobre las cuales la administración tributaria debe ejercer control y supervisión, como por ejemplo la licencia de licores, la autorización para agentes aduanales, establecimientos de almacenes, depositarias, entre otros.

6. Divulgación e información. Función que comprende la difusión masiva de las leyes, decretos, resoluciones de contenido tributario, así como las campañas destinadas a promover el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

7. Recopilación de datos económicos y estadísticos. Esta función implica la recolección de toda la data importante producto de la actividad de la administración con los contribuyentes. Se generará entonces data por sectores económicos, índices de actividad, márgenes de recaudación y se proveerán los informes necesarios para definir políticas tributarias del país (Luis Homes, 2002).

La Administración Tributaria además de funciones tiene deberes para con el contribuyente, los cuales son enunciados a continuación:

1. Resolver peticiones. La Administración Tributaria esta obligada a dictar resolución de toda petición planteada por los

interesados en un plazo de treinta días hábiles, a partir de su presentación.

2. Resolver recursos administrativos. La Administración Tributaria esta obligada a decidir en los lapsos legales, los recursos administrativos interpuestos por los contribuyentes.

3. Expedir certificados de solvencia. Cuando los contribuyentes, responsables o terceros con interés legítimo, deban acreditar el cumplimiento de obligaciones tributarias, solicitarán un certificado a la Administración Tributaria, el cual deberá expedirlo en un plazo no mayor de tres días.

4. Culminar el sumario administrativo. La Administración Tributaria mediante resolución deberá notificar oportunamente al contribuyente de la culminación del sumario administrativo.

5. Reajustar el valor de las unidades tributarias. Se debe ajustar a comienzo de cada año por resolución y previa opinión favorable de las Comisiones Permanentes de Finanzas del Senado y de la Cámara de Diputados del Congreso de la República, el valor de la unidad tributaria, tomando en cuenta el índice de precios al consumidor del área Metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, que publicará el Banco Central de Venezuela antes del 15 de enero de cada año.

6. Procesar denuncias formuladas en formas objetivas.

7. Guardar secreto de las informaciones que obtenga en ejercicio de sus funciones.

8. Remisión de recursos. Remitir al tribunal competente el recurso contencioso tributario interpuesto a través de ella en los plazos establecidos legalmente.

9. Un deber de colaboración, que debe prestar las autoridades civiles, políticas, militares y fiscales de la República, de los Estados, Municipios y particulares, obligados a prestar su concurso a todos los órganos, funcionarios y empleados de fiscalización y a denunciar los hechos de que tuvieren conocimientos que impliquen infracciones a las disposiciones del Código Orgánico Tributario y de las leyes tributarias especiales. (Moya, 2001; p. 398).

Es notorio que las funciones y los deberes de la administración tributaria se confunden puesto que tienden a dar un enfoque de atención y

disponibilidad de ayuda al contribuyente, por lo cual es importante que el contribuyente conozca estas disposiciones para garantizar de esta forma una buena defensa ante los servicios de administración tributaria.

En cuanto a las facultades de la administración tributaria se encuentran todos aquellos actos que puede realizar esta para exigir las obligaciones a los contribuyentes y defender los derechos del fisco ante los mismos, siendo la más importante de ellas la referente a los procesos de fiscalización, mediante los cuales, los servicios de administración tributaria tienen la facultad de, previa emisión de la respectiva autorización, exigir al contribuyente todo lo relativo a la aplicación de las leyes, como por ejemplo, la exigencia, intervención o incautación de los libros y documentos contables que se consideren necesarios, así como requerir información a terceros, practicar inspecciones en los locales, tomar posesión de bienes, celebrar convenios con los contribuyentes y brindar orientación, entre otras acciones.

En cuanto a los límites de la administración tributaria, se refieren a la potestad fiscalizadora de la misma. Por ejemplo, en el caso de la exhibición de los libros, es fundamental contar con la autorización respectiva, tal como lo señala Fraga (1998):

Como en todo el resto de los casos, sólo el funcionario debidamente autorizado por la Administración Tributaria respectiva, puede solicitar la exhibición de libros, documentos, etc., y la razón es muy sencilla, la fiscalización tributaria se lleva a cabo, como toda la actuación de la Administración, a través de un procedimiento administrativo. Un trámite esencial a la validez de ese procedimiento administrativo es la autorización formal del funcionario que lo lleva a cabo; sin tal autorización el procedimiento no nace válidamente. Luis Fraga (p.17).

Las facultades, deberes, facultades, potestad y límites de la administración tributaria, están dirigidos a cumplir y hacer cumplir las disposiciones establecidas en la normativa; por lo que resultan ser de vital importancia su conocimiento, tanto para el contribuyente como para los agentes fiscalizadores, para de esta forma, poder saber y defender sus derechos, y así evitar la aplicación de sanciones fuera de lugar.

9.- El Impuesto sobre la Renta: Evolución y Características

El ISLR ha sufrido diversas modificaciones a partir de la primera publicación de Ley hecha en el año 1942, quizás en busca de un adecuado sistema de imposición a la renta del contribuyente y a fin de abarcar los distintos tipos impositivos objeto de este impuesto.

El 17 de Julio de 1942, se promulgó la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual entró en vigencia el primero de enero de 1943, con el fin de que fuese conocida por los futuros objetos pasivos del impuesto. En esta Ley se destacaban aspectos como los mecanismos que permitían al Estado una mayor participación en la explotación petrolera, por medio de las concesiones y las regalías y gravaba a la renta petrolera con el fin que aportara recursos.

Las principales modificaciones que ha sufrido la Ley de Impuesto sobre la Renta han sido en materia de sistemas de determinación, en el principio de territorialidad, en los beneficios fiscales como las exenciones, exoneraciones, desgravámenes, las rebajas por inversión, las tarifas, el principio de la extraterritorialidad o renta mundial, las retenciones, la

aplicación de tarifas proporcionales a determinadas actividades, la inclusión del ajuste inicial y el principio de transparencia fiscal, entre otras.

El sistema de determinación fue dividido en tres fases que a continuación se explican:

El sistema cedular mixto o complementario, fue el que se aplicó en el origen del impuesto, constituido por impuestos cedulares básicos de tarifas proporcionales y un pago complementario calculado sobre una tarifa progresiva sobre la renta global como sumatoria de las rentas cedulares.

El sistema global progresivo, se sancionó la ley en 1966 y entró en vigencia en el año 1967, donde se grava a las personas jurídicas y comunidades con una tarifa "A", a las personas naturales con una tarifa "B" y a las actividades mineras y de hidrocarburos con una tarifa "C".

El sistema global puro se produce en 1978 y, tiene vigencia hasta la fecha, estableciéndose tarifas progresivas para las personas naturales y jurídicas y sus asimiladas, tarifas proporcionales para las rentas mineras, de hidrocarburos y otras actividades (Vásquez, 2003; p. 41).

El principio de la territorialidad se mantuvo hasta el año 1986, cuando se incluyó el principio de extraterritorialidad, el cual se modificó y volvió a implantarse en la reforma de la Ley de 1999, donde se consagra el principio de la renta mundial.

Las características más importantes que resaltan al ISLR se explican a continuación:

a.) Es un impuesto directo; La clasificación entre impuestos directos o soportados e indirectos es una constante en la doctrina financiera y tributaria, al punto que pudiéramos clasificarla como tradicional, que ha sido objeto de mucha controversia, específicamente, para establecer los parámetros o criterios que permiten la distinción entre uno y otro.

b.) El Impuesto sobre la Renta es un impuesto personal; El impuesto personal recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia. Tal expresión debe tener en cuenta aspectos esenciales del contribuyente como lo es la familia.

c.) El Impuesto sobre la Renta es Progresivo; La tributación progresiva se considera como una de las ideas centrales del capitalismo democrático moderno que se acepta ampliamente. La tributación progresiva plantea un tema de vital importancia para la sociedad actual, hasta tal punto que cada discusión o controversia en las tarifas de Impuesto sobre la Renta es, hasta cierto punto una discusión referente al principio mismo de la progresión.

d.) El Impuesto sobre la Renta es global; El Impuesto sobre la renta, teniendo en consideración su estructura, o desde el punto de vista del tratamiento de los ingresos según sus fuentes, o del sistema que adopta independientemente del concepto que se elige para su definición y alcance, puede comportar las siguientes modalidades: Sistema de impuesto cédular o Impuesto sobre la Renta cédular o Impuesto real sobre las distintas clases de rentas.

e.) El Impuesto sobre la Renta es un tributo nacional; siendo calificado el Impuesto sobre la Renta como un tributo directo y progresivo, la atribución de poder tributario originario debe otorgársele al Poder Nacional (Palacios, 2003; pp. 97, 108, 114, 132 y 140).

Ahora bien, el ISLR es uno de los impuestos que más larga historia tiene en el sistema tributario venezolano, además de ser de gran valor para el fisco, por tanto, también es el que ha otorgado los más altos niveles de contribución a las cargas públicas en materia de impuestos.

De allí la importancia que tiene el escudriñar en las causas que llevan al contribuyente a tratar de evadirlo o eludirlo, partiendo del supuesto de que

es el impuesto que recauda la mayor parte de los ingresos, puesto que grava la renta de todos los contribuyentes sin distinción alguna.

9.1.- Deberes Formales Establecidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta

Al ser la Ley de Impuesto sobre la Renta una de las más complejas y técnicas de nuestro sistema tributario, es necesario definir con amplitud todas las obligaciones que la misma impone a los contribuyentes, tengan el carácter de personas naturales o jurídicas. Así, dichas obligaciones se pueden agrupar en seis categorías, a saber:

- Inscripción ante los servicios de administración tributaria: Una vez que el contribuyente comience sus actividades mercantiles debe acudir a solicitar su número de Registro de Información Fiscal (RIF), por medio de un formulario que obtendrá vía Internet y luego formalizara ante las oficinas del SENIAT. Éste número es imprescindible, ya que debe ir reflejado en toda la papelería que emita el contribuyente, es decir, en sus facturas, notas de entrega, correspondencia, entre otras.
- Foliar y registrar sus libros de contabilidad: Esto es una disposición establecida en el Código de Comercio, lo cual debe ser de obligatorio cumplimiento para el contribuyente, ya que es el medio de registrar y soportar las operaciones realizadas.
- Aplicar las retenciones de ISLR correspondientes: El contribuyente deberá efectuar las retenciones establecidas en el decreto 1808 sobre los pagos realizados a personas naturales y jurídicas que devenguen remuneraciones calificadas como sujetas a retención

según el decreto mencionado; además de efectuar las respectivas retenciones, deberá cumplir con la obligación de enterarlas al fisco nacional en el momento oportuno.

- Presentar la declaración anual de rentas: El contribuyente deberá presentar su declaración de ISLR en el transcurso de los tres meses siguientes a la culminación de su ejercicio económico, siendo una obligación para las personas naturales que excedan su enriquecimiento anual de 1000 unidades tributarias y para las personas jurídicas, independientemente de los enriquecimientos obtenidos.
- Realizar el ajuste inicial y el reajuste regular por inflación: Los contribuyentes están obligados a efectuar el ajuste inicial por inflación al cierre de su primer ejercicio económico y presentar la declaración de este ajuste; además, cada año deberá elaborar los reajustes por inflación correspondientes, reflejándolos en la planilla de la declaración definitiva de rentas.
- Presentar la declaración estimada de rentas: El Contribuyente deberá "... pagar un anticipo de impuesto con base en un enriquecimiento equivalente al 80% del obtenido en el año inmediatamente anterior" (Ruiz, 2005).

Es importante resaltar que estos deberes formales están establecidos en el Código Orgánico Tributario como Ilícitos Formales y se expresan de la siguiente manera en el artículo 99:

Los ilícitos formales se originan por el incumplimiento de los deberes siguientes:

1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.

2. Emitir o exigir comprobantes.
3. Llevar libros o registros contables o especiales.
4. Presentar declaraciones y comunicaciones.
5. Permitir el control de la Administración Tributaria.
6. Informar y comparecer ante la misma.
7. Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales.
8. Cualquier otro deber contenido en este Código, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes.

Estos ilícitos formales se desagregan desde el artículo 100 hasta el 105 del Código Orgánico Tributario, en donde se explica cuales son los deberes inherentes a cada uno de ellos y las sanciones aplicables. (Véase Anexo 3).

10.- Sujeto Activo y Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria

Cuando hablamos de los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria, nos referimos a las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que surgen entre el Estado y los contribuyentes, así como de los derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial; la relación Jurídico Tributaria. Cuando hablamos de sujeto activo “hemos visto como el Estado, titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en papel de fisco) en sujeto activo de la relación jurídico tributaria principal.” (Villegas, 1980).

El Estado actúa básicamente mediante uno de los poderes que lo integran, el Poder Legislativo y su actuación en la relación jurídica tributaria

es atribución del Poder Ejecutivo. En otros casos, el Estado delega la recaudación y administración de los tributos a ciertos entes públicos, a fin de que éstos cuenten con financiamiento autónomo.

Los sujetos pasivos son aquellos sobre los cuales recae la obligación tributaria, distinguiéndose entre los mismos a los contribuyentes y a los responsables. Al hablar de Contribuyentes se hace referencia al “destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio” (Villegas, 1980). Mientras que el responsable representa al tercero, quien es ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quién la Ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento.

En materia de ISLR, los contribuyentes también pueden distinguirse en dos grupos, a saber: Agentes de Retención y Agentes de Percepción. El Agente de Retención es un deudor del contribuyente que por su función pública, actividad, oficio o profesión se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, teniendo la posibilidad de cobrar una parte que corresponderá al fisco por concepto de tributo.

Mientras que el Agente de percepción “es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco.” (Villegas, 1980).

11.- Evasión, Elusión y Defraudación Fiscal

La evasión fiscal trae consigo graves consecuencias, puesto que ella produce al Estado la insuficiencia de recursos para cumplir con sus funciones básicas. Según el Glosario de Términos del SENIAT, se define como la: “acción u omisión dolosa, violatoria de las disposiciones tributarias, destinadas a reducir total o parcialmente la carga tributaria en provecho propio o de terceros.” (p. 13). Villegas (1980) define la evasión fiscal o tributaria como:

... toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales. (p. 324)

Además añade:

La caracterización señalada puede ser explicada de la siguiente manera:

1. Hay evasión tributaria no sólo cuando como consecuencia de la conducta evasiva se logra evitar totalmente el pago de la prestación tributaria, sino también cuando hay una disminución en el monto debido.
2. La evasión tributaria debe estar referida a determinado país cuyas leyes tributarias se trasgreden. La investigación sólo encuentra utilidad cuando se efectúa esta limitación, sin que ello signifique olvidar una serie de constantes generales de la evasión, aplicables a la mayoría de los países. Por otra parte, la limitación también lleva a eliminar el concepto de evasión fiscal internacional, que únicamente se configurara con respecto a los llamados tributos supranacionales, como los que establecen ciertas comunidades de naciones.
3. La evasión sólo puede producirse por parte de aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un tributo al fisco. No hay evasión fiscal por parte de quienes reciben el peso económico del tributo sin tener la obligación jurídica de

pagarlo (por ejemplo, el contribuyente “de facto”), ni de quienes, aún estando encuadrados en el hecho imponible de un tributo, no han sido designados sujetos pasivos por la ley (caso del sustituto legal tributario), ni en general de aquellos que sólo están obligados a resarcir al sujeto que el fisco instituyó como obligado al pago (por ej., el contribuyente solidario que debe resarcir al responsable solidario que pagó por él).

4. La evasión es comprensiva de todas las conductas contrarias a derecho que tengan como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria, con prescindencia de que la conducta sea fraudulenta o simplemente omisiva. No deben confundirse los conceptos de “evasión fiscal” y “fraude fiscal”.

5. Toda evasión fiscal es violatoria de disposiciones legales, es decir, antijurídica. La pugna de la conducta con la norma tributaria convierte a esa conducta en ilícita con prescindencia de que el derecho privado no le atribuya consecuencias jurídicas. No aceptamos la “evasión legal del tributo” y creemos que la “elusión fiscal” (evasión lograda mediante abuso en las formas de los actos jurídicos) es siempre antijurídica. (p.325)

La evasión fiscal se relaciona con la conciencia tributaria, ya que al privar al fisco de ingresos tributarios legalmente debidos, se puede tomar esta actitud como la falta de intención de contribuir con las cargas públicas, lo que trae como consecuencia la renuencia para pagar los impuestos por parte del contribuyente.

Por consiguiente, se pueden citar como causas que originan la evasión fiscal las siguientes: (a) falta de educación, (b) razones de historia económica, (c) idiosincrasia del pueblo y (d) falta de claridad del destino del gasto público.

Así, una conciencia tributaria está signada por valores como la ética y la moral, los cuales provocarían en el individuo, verdaderos patrones de conducta, para de esta forma permitirle actuar con equidad y justicia. Pero el ciudadano por sí sólo no entenderá la importancia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y es en este momento cuando entra en juego el Estado, para enseñar al ciudadano, por medio de programas de educación que expliquen las razones de ser de los impuestos, con el fin de lograr la aceptación del mismo, haciendo énfasis en que la recaudación y el pago de los impuestos representaría el precio de vivir en sociedad.

Otro concepto también importante, lo conforma la denominada como elusión tributaria, que es la “acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas. Medio que utiliza el deudor tributario para reducir la carga tributaria, sin transgredir la ley ni desnaturalizarla.” (Glosario de Términos del SENIAT; p.12).

Por consiguiente, la elusión tributaria al no transgredir las leyes y apoyarse de los aspectos que de alguna u otra forma no se encuentran prohibidos por la norma no puede constituirse en fraude o delito alguno. También se le conoce fraude mediante abuso de las formas, o también se piensa que es una ventaja lograda por el contribuyente por la distorsión que existe en la forma jurídica.

Otro concepto que es bien importante destacar es el de defraudación tributaria, la cual, está;

Relacionada con los ilícitos tributario. Incurre en defraudación tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño induzca en error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2000 UT) a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo. (Glosario de Términos SENIAT; p.10)

En nuestro país, a raíz de todas las medidas tomadas por parte de los servicios de administración tributaria, que en parte han sido insuficientes, se han producido cambios en la política económica a nivel del sector empresarial. En este sector, la búsqueda de incremento de los ingresos era precisamente a través del aumento del nivel de precios y en el aspecto financiero público, el déficit fiscal se cubría con el uso del crédito público y de la inflación.

Posteriormente, con el advenimiento de la estabilidad económica, la globalización y el incremento de la competitividad, la actitud comercial reflejó un cambio, siendo que ahora la necesidad primordial es competir, bien sea con calidad, prestación de servicios y fundamentalmente con un adecuado nivel de precios, acorde con las disponibilidades de los consumidores.

Esta situación, aunada al alto nivel del costo financiero, ha profundizado la recesión y por ende la búsqueda de distintas maneras de obtener mayores ingresos por medio de uno de los canales, obviamente incorrecto, es decir, a través de la omisión de la declaración y pago de los tributos.

Ahora bien, la idiosincrasia del pueblo tiene una alta relación con la falta de solidaridad y la cultura facilista producto de un país rico e inmigrante, más solidario con los de afuera que con los de adentro. También es notable una indudable falta de cultura de trabajo, además del pensamiento de que las normas fueron hechas para violarlas; todo ello conformando la mentalidad de que existe una salida fácil para todos los problemas.

Este es un ejemplo de la cultura de una parte de la población venezolana, en la cual existe una falta de compromiso con los más altos ideales de patriotismo, el que incluye la honestidad, la transparencia en sus actos y en los ejemplos de vida.

Otro aspecto importante a considerar, en relación con la falta del cumplimiento de la obligación tributaria en forma voluntaria, se debe quizás en forma directa, a la falta de claridad del destino de los gastos públicos, ya que la mayoría de los ciudadanos perciben que no reciben del Estado, una adecuada prestación de servicios, además de que existe poca transparencia en el uso de los recursos.

Así, En Venezuela se observan situaciones que no deberían ocurrir si todos pagaran sus impuestos, como por ejemplo, ciudadanos que pagan una escuela privada para sus hijos; en el caso de la salud, contratación de servicios de medicina prepagada; en materia de seguridad, cada día se recurre a medidas alternativas de seguridad privada, como, alarmas o contratación de servicios privados.

Por tanto, surge la interrogante ciudadana ¿si apporto al Estado recursos, no debería prestarme estos servicios? Y sin duda, al no verse satisfecho en la respuesta a dicha inquietud, pudiera exteriorizar la conducta de evitar el pago de los impuestos.

En definitiva, la transparencia en el sistema tributario es de vital y real importancia, para no inducir o facilitar la renuencia por parte del contribuyente a pagar los impuestos. La manifestación de un sistema se considera poco transparente, cuando existe falta de definición de las funciones del impuesto y de la administración tributaria en relación con las exenciones, subsidios y las promociones industriales, entre otros aspectos.

Por tanto, el desarrollo del sistema tributario debe estar acorde con la realidad, de manera que las leyes tributarias, los decretos y las circulares, se estructuren para presentar técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, por lo que el contenido de las mismas sea tan claro y preciso, que no permita la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados.

Finalmente, la evasión fiscal puede verse disminuida cuando el sistema tributario propende hacia la implementación de mecanismos que faciliten su simplificación y flexibilización, provocando que ante los cambios que se produzcan en los procesos económicos, sociales, y en la política tributaria, la administración tributaria pueda adecuarse rápidamente a los mismos.

Lo anterior no quiere decir que se busque o pretenda una falta de control directo al contribuyente, el cual al sentir que no se le puede controlar,

se sienta tentado a incurrir en la conducta de evasión fiscal. Es importante, aclarar que esta situación, desde el punto de vista tributario, debido a que puede ser un factor de desestabilización, ya que el contribuyente al verse en iguales condiciones que aquél que teniendo mayor capacidad contributiva, no contribuye con lo justo, puede optar por incurrir en acciones de elusión fiscal.

Los esfuerzos de la administración tributaria deben estar orientados a detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión, para luego, analizar las medidas a implementar para la corrección de las conductas detectadas.

El efecto de la evasión es difícil de contrarrestar, principalmente si no son observadas sus causas desde el punto de vista del contribuyente, y sobre todo, la administración tributaria debe marcar una adecuada presencia en el medio, a través de una adecuada utilización de la información que posee, exteriorizando en la sociedad la imagen de que el riesgo de ser detectado es muy elevado, y el costo de no cumplir correctamente con las obligaciones tributarias puede ser excesivamente oneroso.

12.- Asesoramiento Contable Tributario

El asesoramiento Contable es un arma indispensable para evitar el incumplimiento en de Deberes Formales en materia de ISLR, por tanto se considera necesario definir a la contabilidad como una ciencia económica de carácter empírico que persigue, mediante una metodología específica y validada, el conocimiento racional y objetivo del presente, pasado y futuro de una parcela de la realidad económica, en términos cuantitativos y

cualitativos, elaborando una información útil para la toma de decisiones en el orden financiero, provisional y de control de los entes económicos que la utilizan, con la realización de acciones de revisión, perfeccionamiento, investigación e interpretación.

Así, el asesoramiento contable tributario y en específico, la asesoría fiscal se considera como una actividad profesional de libre ejercicio que requiere de los conocimientos básicos o fundamentales del derecho tributario (Colmenarejo, 2006).

Por tanto, de acuerdo con el autor citado, el objetivo principal de un asesor fiscal debe ser el de optimizar los requerimientos impositivos del cliente, bien sea una persona natural o una jurídica, es decir, le corresponde ayudar al contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales dentro de la Ley, pero con las mejores ventajas (Colmenarejo, 2006).

Esto último es importante de resaltar, porque a menudo, estos profesionales se quejan de que se les confunde con alguien que sabe hacer trampas para defraudar. El asesor fiscal puede ser un profesional independiente que se dedica al asesoramiento tributario con carácter exclusivo o puede trabajar en el departamento fiscal o contable de una gran compañía (Colmenarejo, 2006).

Un aspecto fundamental del asesor contable tributario se refiere a la necesidad de actualización y de estudio constante, en función de los cambios de las normativas fiscales o de las distintas interpretaciones que se le dan a las mismas. En este sentido, la asistencia a seminarios en técnicas de

comunicación oral y escrita son de gran utilidad, ya que le permiten al profesional poder captar los problemas e intereses de su cliente, además de saber comunicar y convencer, trabajar en equipo, ser diligentes y atender al cliente cuando lo requiera y ser capaces de mantener un diálogo constante con la administración tributaria (Colmenarejo, 2006).

Por otro lado, resulta de particular interés el conocimiento empírico sobre el comportamiento de las firmas de contadores públicos, para lo cual se hace referencia a una investigación realizada sobre el particular en el municipio Maracaibo, estado Zulia, Venezuela, con énfasis en los aportes para mejorar la formación académica del contador público y sus implicaciones en el asesoramiento fiscal tributario (Gómez de Angulo, Chirinos González y Herrera, 2005).

Así, los autores del estudio citado, encontraron un estancamiento en el crecimiento de las firmas de contadores públicos de la región y en la diversificación de los servicios ofrecidos como respuesta a las actuales exigencias del mercado, por lo que se requiere de una transformación y actualización de la ciencia contable, para exigir mayor responsabilidad en la ejecución del trabajo, para lo cual es fundamental la adaptación de los programas académicos a las nuevas necesidades del ámbito laboral y en especial, al ámbito tributario (Gómez de Angulo, Chirinos González y Herrera, 2005).

Entre los servicios prestados por las firmas de contadores públicos se constató que las mismas prestan varios tipos de servicios, los cuales se rigen por la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública, el reglamento respectivo, el

Código de Ética y los principios y normas que guían el ejercicio profesional, los cuales se pueden agrupar en las áreas de: contabilidad, auditoría externa e interna, auditoría operacional, asesoría fiscal, auditoría de sistemas de información, actuación como comisario, consultoría gerencial y labores de outsourcing (Gómez de Angulo, Chirinos González y Herrera, 2005).

Para estos autores, la asesoría fiscal tiene como fin brindar a los clientes el aprovechamiento de las bondades tributarias al máximo, sin exponer a las organizaciones a contingencias por el incumplimiento de las obligaciones fiscales, con la realización de estudios particulares sobre la revisión o preparación de las declaraciones de rentas (ISLR), a los activos empresariales (IAE), impuestos municipales, entre otros deberes formales, a demás de la revisión y control de las retenciones del ISLR (Decreto 1808), la preparación de la relación anual y la revisión del cumplimiento de las obligaciones de los agentes de retención y contribuyentes al impuesto del valor agregado (IVA) (Gómez de Angulo, Chirinos González y Herrera, 2005).

Otras acciones auxiliares del asesoramiento contable tributario se relaciona con la asistencia en procesos de fiscalización y revisión de la situación fiscal para años no prescritos y el asesoramiento en el cumplimiento de las disposiciones establecidas en las diferentes leyes de orden tributario (Gómez de Angulo, Chirinos González y Herrera, 2005).

En cuanto a la competencia técnica del profesional de la contaduría que presta labores de asesoramiento tributario o fiscal, su formación académica es indispensable para lograr la óptima calidad de los servicios

que se prestan. Dicha formación se puede lograr a través del estudio y el entrenamiento técnico y práctico en el campo de trabajo (Gómez de Angulo, Chirinos González y Herrera, 2005).

Ahora bien, la cultura tributaria se define como el conjunto de valores, creencias y actitudes compartido por una sociedad respecto a la tributación y la observancia de las leyes que la rigen, lo que se traduce en una conducta manifestada en el cumplimiento permanente de los deberes tributarios con base en la razón, la confianza y la afirmación de los valores de ética personal, respeto a la ley, responsabilidad ciudadana y solidaridad social de los contribuyentes (Corredor Corrales y Díaz García, 2007).

Por tanto, la cultura tributaria implica el conocimiento reflexivo del ser humano en cuanto a la bondad del pago de los tributos, es decir, lo que le lleva a cumplir en forma natural y voluntaria con sus obligaciones tributarias. Igualmente, se relaciona con la conciencia o conocimiento de la norma establecida constitucionalmente, que obliga a todos los individuos integrantes de una Nación determinada a contribuir, mediante el pago de tributos, en la satisfacción de las necesidades de la colectividad (Corredor Corrales y Díaz García, 2007).

Bases Legales

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, principal rectora del Sistema Tributario en Venezuela, establece en el artículo 311, lo siguiente:

La gestión fiscal estará regida y será ejecutada con base en principios de eficiencia, solvencia, transparencia, responsabilidad y equilibrio fiscal. Esta se equilibrará en el marco plurianual del presupuesto, de manera que los ingresos ordinarios deben ser suficientes para cubrir gastos ordinarios.

La Constitución también establece los límites que conforman los principios que regulan el ejercicio de la potestad tributaria y por consiguiente al sistema tributario, determinando los derechos, garantías, acciones, instituciones administrativas y jurisdiccionales, en función de los fines del Estado y del propio sistema tributario, cuya actuación armónica y sincronizada infunde mayor estabilidad, fijeza y plasma positivamente un ideal de justicia que se ajusta a los requerimientos de la sociedad.

Los sistemas tributarios deben estar consagrados en leyes fundamentales, orientadas por principios constitucionales, que aseguren la vigencia evitando reformas motivadas en intereses puramente fiscales.

Son principios del sistema tributario venezolano, el de legalidad, generalidad del tributo, capacidad contributiva, progresividad, proporcionalidad y justicia. Podemos encontrar el principio de legalidad tributaria, consagrado en el artículo 317 de la Constitución, y dice: “No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidas en la Ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes”.

Este principio es considerado como el de mayor relevancia en un sistema tributario, puesto que representa una garantía constitucional del

derecho de propiedad, de libertad y de los intereses sociales y comunitarios, al punto que sus intereses se extiendan a la seguridad jurídica y económica.

Encontramos consagrado en nuestra legislación también, el principio de la generalidad del tributo, establecido en el artículo 133 de la Constitución, el cual al respecto dice: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasa y contribuciones que establezca la Ley”. Este principio impone una obligación jurídica general a todos los habitantes del país, a contribuir con la carga pública, siempre y cuando cumplan con la capacidad contributiva. Este principio prohíbe la existencia de privilegios fiscales y hace énfasis en la selección de los hechos imponibles, acatando el principio de la capacidad contributiva.

Otros principios bien importantes en el sistema tributario venezolano son el principio de la capacidad contributiva, el principio de la progresividad, el principio de la proporcionalidad y el principio de justicia (igualdad y equidad). Estos principios están contemplados en el artículo 316, de nuestra Carta Magna, donde se establece que:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

El principio de la capacidad contributiva debe ser analizado en conjunto con la política, la economía, la sociología, la ética y la recaudación, partiendo de que el principio confiere equidad y proporcionalidad, por consiguiente; se trata de un principio autónomo que posee cuatro manifestaciones: (a) igualdad, (b) no confiscatoriedad, (c) proporcionalidad y (d) progresividad.

Este principio está provisto de una garantía individual, que permite alcanzar un equilibrio de la justicia social en la distribución de las cargas públicas; sin embargo, no siempre atiende a la capacidad económica del sujeto pasivo, sino más bien se rige por razones de conveniencia, de justicia social y de bien común, ajenas a las de la capacidad económica.

El principio de progresividad tiene como fundamento la distribución de la carga tributaria, de manera proporcional y atendiendo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Mientras que el principio de proporcionalidad, atiende al hecho de la progresión aritmética a la riqueza gravada, esto es, que a mayor riqueza, mayor impuesto, de manera tal que la alícuota invariable o directamente proporcional al monto de la riqueza es la que realmente expresa un impuesto proporcional en el sentido constitucional.

El principio de justicia, tiene como base principal, la búsqueda de la justicia tributaria por medio de la igualdad y equidad. La igualdad tributaria, está relacionada con la riqueza de los potenciales contribuyentes, entendiendo por riqueza las distintas manifestaciones de capacidad contributiva. La equidad complementa este principio al fijarle límites al poder tributario, más allá de los cuales el tributo deviene en ser inequitativo.

Otro principio que rige el Sistema Tributario Venezolano, es el principio de no confiscatoriedad, establecido en el artículo 317 de la Constitución, el cual reza textualmente que: “Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”. Este principio está inclinado a proteger el derecho de propiedad, estableciendo un límite a la progresividad.

El principio de irretroactividad, se entiende como la incidencia de la nueva Ley que se promulgue en los efectos jurídicos ya generados por situaciones anteriores; estando establecido en el artículo 24 de la Constitución y dice:

Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicaran desde el momento mismo de entrar en vigencia aun en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimaran en cuanto beneficien al reo a la rea, conforma a la ley vigente para la fecha en que se promovieron. (p.)

Como último principio, se tiene el pecuniario de la obligación tributaria, el cual establece la garantía del derecho a la integridad personal, es decir, el derecho que tiene toda persona a que se respete su integridad física, psíquica y moral. Esta contemplado en el artículo 317, de la Constitución, en el cual se cita: “No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales”.

Ahora bien, el fundamento legal que le da a la administración tributaria la capacidad o el encargo de velar por el fiel cumplimiento de las normas de carácter tributario, el control fiscal de algunos deberes de cumplimiento obligatorio para cada tipo de contribuyente, además de verificar periódicamente el cumplimiento de las mismas en materia tributaria, está contenido en el artículo 317 de la Constitución, en el cual se establece la autonomía de actuación a la administración tributaria, por intermedio del SENIAT, dice:

La Administración Tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado en

la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o la Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley. (p.)

En cuanto al fundamento legal del control fiscal, como el mecanismo de la administración tributaria más utilizado por el Estado para evitar la evasión, la elusión y la prescripción de los tributos por medio de los mecanismos legales, que se señalan a continuación: Código Orgánico Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento, Decretos, entre otros.

Además de estos mecanismos utilizados por la administración tributaria, también se emplean recursos técnicos, entre los cuales se pueden mencionar las auditorías fiscales, la utilización de los registros mecanizados, y los instrumentos administrativos como las políticas de control y fiscalización.

Así, los instrumentos de control fiscal utilizados por la administración tributaria están dirigidos a perfeccionar la administración y recaudación de los tributos así como también para eliminar las tendencias evasivas y elusivas de los mismos. Entre los instrumentos aplicados por ella y que se encuentran consagrados o previstos en las leyes se enuncian a continuación:

- Obligación de toda persona natural o jurídica a presentar su declaración de rentas.
- Retención del ISLR.
- Presentación de las declaraciones estimadas.
- Fiscalización de las actividades de los contribuyentes.
- Retención de impuestos sobre pagos realizados en el exterior

- Retención a los administradores de bienes inmuebles.
- Multas consagradas en la Ley y en el Código Orgánico Tributario.

En cuanto al contribuyente, como aspecto fundamental en esta investigación, es necesario resaltar los conceptos establecidos en el Código Orgánico Tributario de lo que significa para la legislación venezolana el sujeto pasivo y el sujeto activo de la obligación tributaria. El sujeto activo se encuentra definido en el artículo 18 y reza lo siguiente: “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”. Por tanto, el sujeto activo del acto tributario es el ente público con facultades de producir normas jurídicas tributarias.

Mientras que en el artículo 19 del Código Orgánico Tributario, se define al sujeto pasivo de la obligación tributaria, como: “...el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”. En forma más clara, este artículo contempla la relación jurídica que se establece entre el Estado y los particulares con motivo del tributo.

En relación con el ISLR, materia primordial de esta investigación, son sujetos pasivos de la obligación de pago de este tributo los establecidos en el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual reza:

Están sometidos al régimen impositivo previsto en esta ley:

- a.) Las Personas Naturales
- b.) Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada

- c.) Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho.
- d.) Los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalías y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la exportación de minerales, de hidrocarburos o de sus derivados.
- e.) Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los literales anteriores.
- f.) Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el Territorio Nacional. (p.)

Además de estar sujetos al impuesto, los contribuyentes están obligados a cumplir una serie de deberes formales consagrados en la Ley de Impuesto sobre la Renta; los cuales se pueden nombrar en el siguiente orden:

(a) La obligación de inscribirse ante la administración tributaria está contemplada en el artículo 98 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y reza lo siguiente:

La Administración tributaria llevará un Registro de Información fiscal (RIF) numerado, en el cual deberán inscribirse las personas naturales o jurídicas, las comunidades y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, susceptibles, en razón de sus bienes o actividades de ser sujetos o responsables del Impuesto sobre la Renta, así como los agentes de retención; (p.)

(b) Obligación de efectuar las respectivas retenciones de ISLR, según lo establecido en el Decreto 1808 en materia de retenciones de Impuesto sobre la Renta. Esta obligación está contemplada en el artículo 86 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y dice lo siguiente:

Los deudores de los enriquecimientos netos o ingresos brutos a que se contraen los artículos 27 párrafo octavo, 31,34,35,36,37,38,39,40,41,48,63,64 y 76 de esta ley, están obligados a hacer la retención del impuesto en el momento del pago o del abono en cuenta y a enterar tales cantidades en una oficina receptora de fondos nacionales, dentro de los plazos y formas que establezcan las disposiciones de esta ley y su reglamento. Igual obligación de retener y enterar el impuesto en la forma señalada, tendrán los deudores de los enriquecimientos netos, ingresos brutos o renta bruta a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo. (p.)

(c) Obligación de presentar la declaración definitiva de rentas en los tres meses siguiente a la terminación de su ejercicio económico; disposición establecida en el artículo 79 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual reza:

Las personas naturales residentes en el país y las herencias yacentes que obtengan un enriquecimiento global neto anual superior a mil unidades tributarias (1000 U.T.) o ingresos brutos mayores de mil quinientas unidades tributarias (1500 U.T.) deberán declararlos bajo juramento ante un funcionario, oficina o por ante la institución que la Administración Tributaria señale en los plazos y formas que prescriba el reglamento. Igual obligación tendrán las personas naturales que se dediquen exclusivamente a la realización de actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas a nivel primario y obtengan ingresos brutos mayores de dos mil seiscientos veinticinco unidades tributarias (2625 U.T.). Las compañías anónimas y sus asimiladas, sociedades de personas, comunidades y demás entidades señaladas en los literales c y e del artículo 7 de esta ley, deberán presentar declaración anual de sus enriquecimientos o pérdidas, cualesquiera sea el monto de los mismos. (p.)

(d) Obligación de la declaración estimada de rentas como anticipo de su declaración anual; Al respecto la Ley de Impuesto sobre la Renta dice en su artículo 82 lo siguiente:

El Ejecutivo Nacional podrá ordenar que ciertas categorías de contribuyentes, que dentro del año inmediatamente anterior al ejercicio en curso, hayan obtenido enriquecimientos netos superiores a mil quinientas unidades tributarias (1500 U.T.), presenten declaración estimada de sus enriquecimientos correspondientes al año gravable en curso, a los fines de la determinación y pago de anticipo de impuestos, todo de conformidad con las normas, condiciones, plazos y formas que establezca el reglamento. (p.)

(e) Obligación de llevar los registro contables que amparan sus operaciones; condición establecida en el artículo 90 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual dice:

Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta ley, su reglamento y las demás leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan. (p.)

(f) Obligación de emitir facturas. Esta condición que también constituye un deber formal en otras legislaciones se encuentra tipificada en el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el artículo 175 y reza lo siguiente:

Los contribuyentes y responsables a que se refiere el artículo 7 de la ley, que emitan facturas u otros documentos equivalentes que autorice la Administración Tributaria, órdenes de entrega o guías de despacho, notas de débito, notas de crédito, soportes o comprobantes, relacionados con la ejecución de operaciones correspondiente a la actividad del contribuyente, deberán cumplir con las disposiciones vigentes establecidas por la Administración Tributaria sobre la impresión y emisión de facturas en materia de Impuesto al Valor Agregado y las demás disposiciones que a tal efecto este dicte. Los ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes serán sancionados de acuerdo a la normativa prevista en el Código Orgánico Tributario.” (p.)

(g) Obligación de llevar un registro de los Inventarios; establecido en el artículo 177 del reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta:

Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a llevar y mantener en el domicilio fiscal o establecimiento a través de medios manuales o magnéticos cuando la Administración Tributaria lo autorice, la siguiente información relativa al registro detallado de entradas y salidas de mercancía de los inventarios, mensuales, por unidades y valores así como, los retiros y autoconsumo de bienes y servicios. (p.)

Todas estas obligaciones formales en materia de ISLR se encuentran ratificadas en el Código Orgánico Tributario en su artículo 145, el cual dice:

Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:

1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:
 - a) Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen

- a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.
- b) Inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones.
 - c) Colocar el número de inscripción en los documentos, declaraciones y en las actuaciones ante la Administración Tributaria, o en los demás casos en que se exija hacerlo.
 - d) Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales.
 - e) Presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan.
2. Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.
 3. Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no este prescrito, los libros de comercio, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imposables.
 4. Contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de las inspecciones y fiscalizaciones, en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte.
 5. Exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, relacionadas con hechos imposables, y realizar las aclaraciones que les fuere solicitadas.
 6. Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente.
 7. Comparecer ante las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.
 8. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas. (p.)

Las causas que el contribuyente pudiese tener para dejar de cumplir los deberes formales, deben ser claramente identificadas con el fin de optimizar la recaudación y control del tributo, además de mantener la uniformidad de la información que deben presentar a los servicios de administración tributaria para evitar sanciones innecesarias.

CUADRO 1. SISTEMA DE VARIABLES

Objetivo General: Analizar el ISLR desde el punto de vista del incumplimiento de deberes de carácter formal, a partir del caso de un grupo de contribuyentes jurídicos de la Parroquia El Llano, Municipio Libertador, Estado Mérida

OBJETIVOS ESPECÍFICOS	VARIABLES	INDICADORES	TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN
Describir los deberes de carácter formal presentes en la Ley de Impuesto sobre la Renta	Deberes Formales del ISLR	<ul style="list-style-type: none"> - Inscripción ante los servicios de administración tributaria - Foliar y registrar sus libros de contabilidad - Aplicar las retenciones de ISLR correspondientes - Presentar la declaración anual de rentas - Realizar el ajuste inicial y el reajuste regular por inflación - Presentar la declaración estimada de rentas 	Revisión y análisis documental
Revisar el papel y el aporte del asesoramiento contable-tributario para evitar sanciones por incumplimiento de deberes formales en materia de ISLR, a partir del caso de una serie de comerciantes de la Parroquia El Llano, del Municipio Libertador, Estado Mérida	<p>Asesoramiento contable-tributario</p> <p>Incumplimiento de los Deberes Formales del ISLR</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Acciones de seguimiento y evaluación - Frecuencia de uso contable - Comprensión del servicio - Calidad del servicio - Visión sistémica y de labor en equipo - Remuneración del servicio 	Encuesta, cuestionario y análisis documental
Determinar cuáles son los deberes formales en materia de ISLR por los que son mayormente sancionados los contribuyentes, a partir del caso de una serie de comerciantes de la Parroquia El Llano, del Municipio Libertador, Estado Mérida	Incumplimiento de los Deberes Formales del ISLR	<ul style="list-style-type: none"> - Inscripción ante los servicios de administración tributaria - Foliar y registrar sus libros de contabilidad - Aplicar las retenciones de ISLR correspondientes - Presentar la declaración anual de rentas - Realizar el ajuste inicial y el reajuste regular por inflación - Presentar la declaración estimada de rentas 	Encuesta y cuestionario
Determinar las causas que motivan a los contribuyentes al incumplimiento de los deberes formales establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, a partir del caso de una serie de comerciantes de la Parroquia El Llano, del Municipio Libertador, Estado Mérida	<p>Conocimiento sobre los deberes formales del ISLR</p> <p>Requerimiento de asesoramiento contable-tributario</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Plazo de inscripción en el RIF - Rango temporal de las retenciones del ISLR - Rango temporal de presentación de la declaración de ISLR - Deber y plazo de presentación de la declaración estimada de ISLR y pago de sus porciones - Lapso de conservación de los registros contables - Libros y registros de la empresa - Tipo de profesionales para asesoría contable - Elección de asesoría contable por costo o calidad - Comunicación con el equipo asesor contable 	Encuesta y cuestionario

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo de Investigación

Entendiendo el incumplimiento de los deberes formales del ISLR en Venezuela, como una suerte de evento sistemático de estudio, se propone estudiar sus pautas de relación, para establecer un marco analítico que permita el diseño de futuras investigaciones proyectivas o confirmatorias en dicha problemática y campo de conocimiento. Así, la exigencia o alcance analítico de la investigación implica el sub-estudio exploratorio-descriptivo y comparativo del evento antes mencionado, a un nivel perceptual (Hurtado de Barrera, 2000).

Como estrategias de investigación se emplearan dos tipos fundamentales, las documentales y las de campo. Con las primeras, se contribuyó para la revisión y estudio de los tres primeros objetivos específicos de la investigación, mediante la indagación y análisis de una serie de fuentes documentales, válidas y confiables, del tipo de libros de texto, revisiones de tema, artículos científicos y hemerográficos, así como documentos y reportes técnicos, tal como leyes, códigos, decretos y resoluciones en materia tributaria, con la finalidad de determinar las características del sistema tributario, aspectos relevantes de la normativa venezolana, haciendo especial referencia a los deberes formales específicos de la ley objeto de estudio de la investigación

Por otra parte, las actividades de campo, enmarcadas en la obtención de evidencia empírica para el alcance de los tres últimos objetivos de la investigación, implica la aplicación de cuestionarios a un grupo de contribuyentes jurídicos de la Parroquia El Llano, Municipio Libertador, Estado Mérida, durante el mes de abril del año 2008, es decir, con fuentes vivas y en un contexto natural (Hurtado de Barrera, 2000).

La Investigación de campo según la Universidad Experimental Libertador UPEL (1998), esta definida de la siguiente manera:

Se entiende por Investigación de Campo, el análisis sistemático de problemas en la realidad, con el propósito bien sea de describirlos, interpretarlos, entender su naturaleza y factores constituyentes, explicar sus causas y efectos, o predecir su ocurrencia, haciendo uso de métodos característicos de cualquiera de los paradigmas o enfoques de investigación conocidos o en desarrollo. Los datos de interés son recogidos en forma directa de la realidad; en este sentido se trata de investigaciones a partir de datos originales o primarios. Sin embargo, se aceptan también estudios sobre datos censales o muestrales no recogidos por el estudiante, siempre y cuando se utilicen los registros originales con los datos no agregados; o cuando se trate de estudios que impliquen la construcción o uso de series históricas y, en general, la recolección y organización de datos publicados para su análisis mediante procedimientos estadísticos, modelos matemáticos, econométricos o de otro tipo. (p.5).

Diseño de la Investigación

El diseño de investigación representa un arreglo restringente para la recolección de información necesaria para responder a las preguntas de investigación, dicho de otra forma, implica las maneras diferentes y los procedimientos característicos para realizar un holotipo de investigación (Hurtado de Barrera, 2000).

Dicho tipo de arreglo para la presente investigación se relaciona con procedimientos exploratorios, descriptivos, y por supuesto, con los analíticos. Éstos últimos se representan por acciones de carácter crítico interpretativo sobre la información recolectada al aplicar los cuestionarios a un grupo de contribuyentes jurídicos de la Parroquia El Llano, Municipio Libertador, Estado Mérida.

El aspecto analítico se enmarca en la búsqueda de información a partir de los cuestionarios a los contribuyentes jurídicos, en cuanto al mayor o menor impedimento en el cumplimiento de sus deberes formales de ISLR, según tengan o no-asesoramiento contable y/o formación en cultura tributaria.

Por otro lado, los procedimientos exploratorios y descriptivos, tendientes al conocimiento y categorización del evento de estudio, es decir, el incumplimiento de los deberes formales del ISLR en Venezuela, se realizó mediante una indagación documental sistemática.

Finalmente, vale destacar que la fase descriptiva del proceso investigativo se apoya en la acotación realizada por Arias (1997), el cual dice: “La Investigación descriptiva consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno o grupo con el fin de establecer su estructura o comportamiento”. (p. 48)

Población y Muestra

La Investigación toma como punto de referencia un grupo de Contribuyentes Jurídicos del Municipio Libertador del Estado Mérida, Parroquia El Llano, en donde se enfocará el estudio principalmente en la determinación directa con el contribuyente de las inquietudes que presentan y los motivos que lo llevan a la posible presencia del incumplimiento de

deberes formales establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

La población objeto de la Investigación, se apoya en el concepto de Chávez (1994), el cual lo define como: *“El universo de la Investigación, sobre el cual se pretende generalizar los resultados”*. (p.162). La población de la presente, estuvo constituida por 254 contribuyentes jurídicos de la zona estudiada (Información suministrada en la Alcaldía del Municipio Libertador del Estado Mérida).

Por su parte, la muestra se tomó por medio de un muestreo no probabilístico, intencional (Hurtado de Barrera, 2000), según los siguientes criterios:

-Que haya existido receptividad en los contribuyentes con el fin de recolectar información relevante a la luz de los objetivos específicos de la investigación

-Que el contribuyente jurídico pudiera haber sido sancionado por el incumplimiento de sus deberes formales.

La utilización de esta técnica de muestreo se debió fundamentalmente a que no se persigue un carácter generalizador en la investigación (Hurtado de Barrera, 2000). El muestreo intencional no probabilística (Ávila, H, 2006) es útil cuando se quiere cualificar, y se usa cuando no todos los casos tienen la misma probabilidad de ser seleccionados y cuando el investigador escoge los casos que le proporcionarán una información más rica, además este tipo de técnica permite inferencias de tipo lógica, que es lo que se persigue con el tipo de análisis categórico en la presente investigación. Para seleccionar la muestra se tomo en consideración que los contribuyentes estudiados tuviesen una actividad importante y significativa; además de ser

establecimientos reconocidos, por lo tanto su actividad económica es relevante en la zona objeto de estudio.

Técnicas e Instrumento de Recolección de Datos

Conforme al propósito de esta Investigación de campo, la metodología para la recolección de datos, tomando como base fuentes primarias, será en primer término, a través de las técnicas referidas al análisis documental, y en segundo término, al diseño de un cuestionario a dirigir al contribuyente del tributo objeto de estudio, perteneciente a la muestra seleccionada. Desde esta perspectiva, es válido señalar lo reseñado por Hernández, S. y otros (2003) en relación con los cuestionarios quienes los definen de la siguiente forma: *“Un conjunto de preguntas respecto a una o más variables a medir”*. (p. 276).

Las variables o eventos de estudio son de tipo cualitativo, las cuales de acuerdo con Arias (1997) son también llamadas “categóricas, esto es características o atributos que se expresan de forma verbal (no numérica)” (p. 58) y se presentan en el cuadro de variables que se encuentran al final del Capítulo II. De dicho cuadro surgen los indicadores, y a partir de ellos se construyeron los ítems o preguntas del cuestionario antes referido. El mismo se presenta en los anexos.

Validez y Confiabilidad

Las técnicas e instrumentos de recolección de información deben cumplir con dos características como lo son la validez y la confiabilidad, de manera que los resultados obtenidos sean consistentes y lleven al logro de los objetivos propuestos en el Capítulo I.

La validez según lo planteado por Chávez (1994) es: “la correspondencia del instrumento con su contexto teórico. No se expresa en términos de números, se basa en la necesidad de discernimiento y juicio independiente entre expertos”. (p. 35)

El presente estudio aplica la técnica de validación conocida como juicio de expertos, con el fin de darle validez al instrumento de recolección de datos y procurar la concordancia entre el título, los objetivos, variables y sus respectivos indicadores.

Técnicas de Procesamiento y Análisis de Datos

Para el logro de los objetivos exploratorio-descriptivos, es decir, los dos primeros específicos de la investigación, se realizaron la categorización y análisis de las distintas fuentes documentales identificadas y seleccionadas, con la correspondiente extracción y recopilación de información de interés, para su ordenación lógica y presentación final.

Mientras que para el alcance del logro de los objetivos analíticos, con el insumo de las etapas precedentes, se procedió a realizar un análisis interpretativo-crítico, con enfoque cualitativo, de los datos recolectados de las encuestas aplicadas a la muestra ya señalada, tomando como criterio los aspectos relacionados con el incumplimiento de los deberes formales del ISLR en Venezuela, con énfasis en el desconocimiento de los deberes, las omisiones involuntarias, la ausencia de asesoramiento contable y de la aplicación de programas formativos en cultura tributaria (Hurtado de Barrera, 2000 y Arias, 1997).

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS

Con el fin de cumplir el objetivo general de la presente investigación referida al análisis del incumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto Sobre la Renta, para un grupo de contribuyentes en concreto, se categorizaron los resultados en términos de los objetivos específicos.

La información resultante tanto de la investigación documental como de campo, se presenta por categorías de ítems, tal como se expresa más adelante. La primera categoría de resultados proviene del análisis y revisión documental, mientras que las tres restantes, provienen del trabajo de campo, a partir del análisis de frecuencia e interpretativo-crítico de las respuestas dadas al cuestionario administrado a dieciséis contribuyentes jurídicos de la Parroquia El Llano, Municipio Libertador, Estado Mérida, durante el mes de abril del año 2008.

Así, las categorías de análisis son las siguientes:

- Categoría 1. “Deberes formales del ISLR (susceptibles de sanción)”.
- Categoría 2. “Aporte del asesoramiento contable para evitar las sanciones”.
- Categoría 3. “Incumplimiento de Deberes formales en materia de ISLR por los que son mayormente sancionados los contribuyentes”.

- Categoría 4. “Análisis de las causas del incumplimiento de los deberes formales del ISLR”.

Cada una de las categorías, es estudiada a través de los indicadores de las variables o eventos en estudio.

Deberes Formales del ISLR

La presente categoría corresponde al primer objetivo específico del estudio, y se desarrolla ampliamente, (véase Marco Teórico) en cuanto a la legalidad de los deberes que en teoría cumplen los contribuyentes. Así, se sintetizan de la siguiente manera:

Uno de los Deberes Formales más importantes que deben cumplir los contribuyentes y sobre los cuales prestan mayor atención los Funcionarios del Seniat ante una fiscalización se refiere a los plazos. A saber, el plazo de inscripción en el Registro de Información Fiscal (RIF), el cual es de 30 días una vez constituida la empresa.

Otro de los deberes formales es la aplicación de las retenciones de ISLR, cuando se realizan pagos de ciertas categorías, como las establecidas en el Decreto 1808, en el cual se contempla toda la normativa respecto a las actividades que deben estar sujetas a dicha retención, como por ejemplo, pagos de honorarios profesionales, pagos de publicidad y propaganda, asesoramiento técnico, sueldos y salarios cuando cumplan con cierto margen (base mínima para declarar), entre muchas otras actividades. Para una revisión completa de dichas categorías, véase el Anexo 4.

Asimismo, un deber formal que puede conllevar a sanciones, se refiere a la omisión de la declaración estimada del ISLR, la cual debe ser presentada por aquellos contribuyentes que superan las 1.500 unidades

tributarias (UT). El plazo para el cumplimiento de este deber es la segunda quincena del sexto mes de iniciado el ejercicio económico.

El siguiente deber formal se refiere al requerimiento de “folear y registrar los libros de contabilidad del contribuyente jurídico”, quienes los deben tener actualizados y localizados dentro de la empresa, so pena de sanción, ya que los mismos representan el respaldo de la actividad económica de la empresa.

Por su parte, la obligación respecto a presentar la declaración anual de ISLR, ésta se debe presentar a los tres meses siguientes de terminar el ejercicio económico, bien sea que éste establecido por la misma empresa o por el año calendario. En todo caso, el ejercicio económico debe tener como lapso de duración un año.

Por último, se hace mención al deber formal acerca del ajuste inicial y el reajuste regular por inflación, teniendo que el ajuste inicial se debe realizar en el primer cierre del primer ejercicio económico, mientras que el regular se realiza al final de todos y cada uno de los ejercicios económicos siguientes. El ajuste inicial se realiza al cierre del primer ejercicio en una declaración separada, en la planilla denominada RAR-23 y los ajustes regulares se reflejan en los mismos formularios donde se refleja o realiza la declaración del ISLR.

Aporte del Asesoramiento Contable Tributario

El estudio de esta categoría de análisis, comprende en una primera parte, la tabulación de las respuestas de dieciséis contribuyentes formales entrevistados sobre el tipo de profesional que contratan para la asesoría contable-tributaria, el tipo de preocupación por la misma y el mantenimiento de niveles de comunicación con sus asesores.

Tabulación de las Respuestas de la Encuesta sobre Asesoramiento Contable Tributario

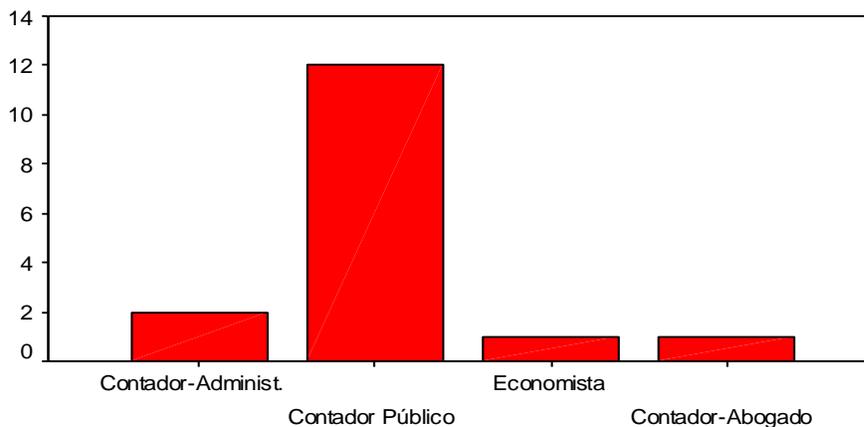
Los dieciséis contribuyentes entrevistados respondieron las tres preguntas sobre el asesoramiento contable fiscal. A continuación, se presentan las tablas y gráficos con su correspondiente interpretación.

Tabla 1 - Distribución de Frecuencia del Tipo de profesionales que se contratan para la asesoría contable-tributaria, en cifras absolutas y relativas. Caso: Grupo de contribuyentes de la Parroquia El Llano, Municipio Libertador, Estado Mérida, 2008

Tipo de profesionales que se contratan para la asesoría contable-tributaria	Frecuencia	Porcentaje
Contador Público-Administrador	2	12,5
Contador Público	12	75,0
Economista	1	6,3
Contador Público-Abogado	1	6,3
Total	16	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos (De Jesús, 2008).

Gráfico 1 - Tipo de profesionales que se contratan para la asesoría contable-tributaria. Caso: Grupo de contribuyentes de la Parroquia El LLano, Estado Mérida, 2008



Tipo de profesionales que se contratan para la asesoría tributaria

Fuente: Formato de Recolección de Datos (De Jesús, 2008)

El tipo de profesional que más se contrata es el contador público (75%; n= 12), seguido por combinaciones del contador con administradores o abogados (13% y 7%; n= 2 y 1, respectivamente) (Tabla 1 y Gráfico 1).

Tabla 2 - Distribución de Frecuencia sobre la Preocupación por el servicio de asesoría contable-tributaria, en cifras absolutas y relativas. Caso: Grupo de contribuyentes de la Parroquia El Llano, Municipio Libertador, Estado Mérida, 2008

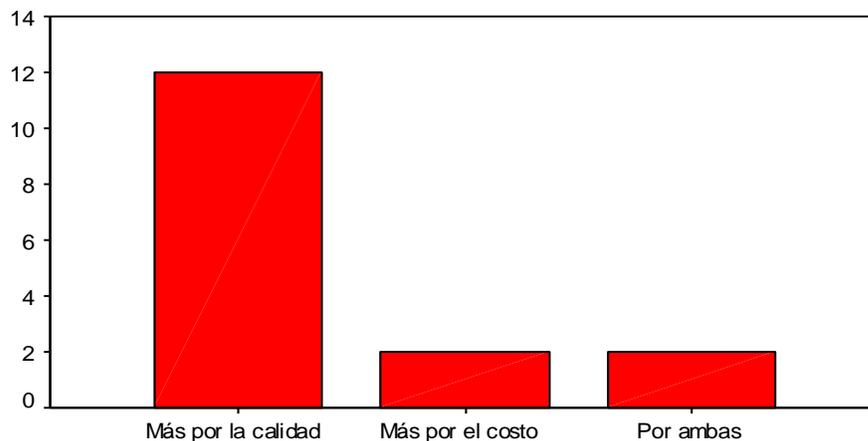
Preocupación por el servicio de asesoría contable-tributaria	Frecuencia	Porcentaje
Más por la calidad	12	75,0
Más por el costo	2	12,5
Por ambas	2	12,5
Total	16	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos (De Jesús, 2008).

Gráfico 2 - Preocupación por el servicio de asesoría tributaria.

Caso: Grupo de contribuyentes de la Parroquia El LLano,

Estado Mérida, 2008



Preocupación por el servicio de asesoría contable-tributaria

Fuente: Formato de Recolección de Datos (De Jesús, 2008)

En cuanto a la preocupación por el servicio contable-tributario que se contrata, el 75% (n= 12), manifestó que lo tiene en términos de la calidad del servicio. El restante 25% (n= 4) se distribuyó por la preocupación por el costo o por la calidad y el costo (Tabla 2 y Gráfico 2).

Tabla 3 - Distribución de Frecuencia de las respuestas a la pregunta: ¿Mantiene comunicación constante con sus asesores contables-tributarios?, en cifras absolutas y relativas. Caso: Grupo de contribuyentes de la Parroquia El Llano, Municipio Libertador, Estado Mérida, 2008

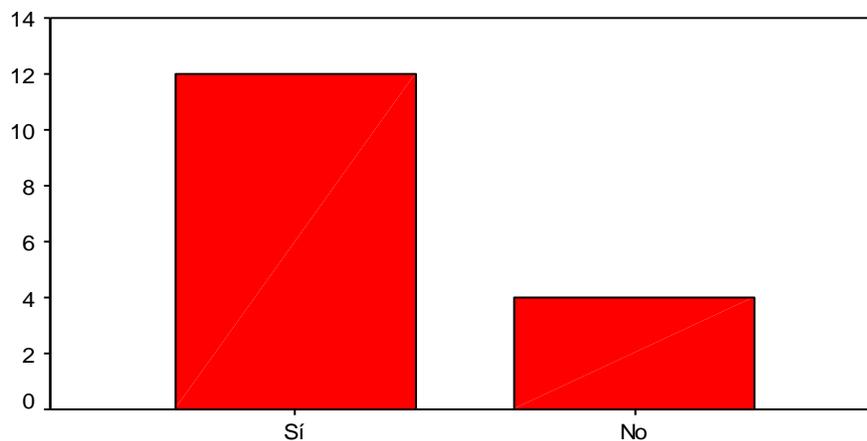
¿Mantiene comunicación constante con sus asesores contables-tributarios?	Frecuencia	Porcentaje
Sí	12	75,0
No	4	25,0
Total	16	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos (De Jesús, 2008).

Gráfico 3 - Respuestas a la pregunta:

¿Mantiene comunicación constante con sus asesores contables-tributarios?

Caso: Grupo de contribuyentes de la Parroquia El LLano, Estado Mérida



¿Mantiene comunicación constante con sus asesores contables-tributarios?

Fuente: Formato de Recolección de Datos (De Jesús, 2008)

En la Tabla y Gráfico 3, se muestran los resultados para la pregunta sobre el mantenimiento de comunicación con los asesores contables-tributarios, con un 75% (n= 12) que manifestaron sí tenerla, y el restante 25% (n= 4) no la mantienen.

En principio podemos observar que el papel del asesoramiento fiscal por parte del profesional, libre o asociado, de la contabilidad y la contaduría pública, se había visto en forma banal y poco útil y a medida que ha transcurrido el tiempo estos profesionales se han convertido en una herramienta indispensable para la planificación fiscal y tributaria de toda organización.

Sin embargo, a partir de la implementación de sistemas impositivos de mayor y mejor alcance, el papel del profesional referido se ha puesto en alza, verbigracia, para el caso venezolano actual.

Así, aspectos como el incremento de la frecuencia y oportunidad de uso, la comprensión y el alcance del servicio profesional a ser prestado, la calidad y carácter técnico, el requerimiento del accionar bajo un enfoque de sistemas y de labor en equipo, así como la justa y adecuada remuneración del servicio, constituyen factores claves, no sólo para evaluar el servicio en sí mismo, sino también para vincularlo con la problemática del incumplimiento de los deberes formales del ISLR.

La importancia de la contaduría pública en los últimos años se ha venido incrementando, debido a lo útil en que se ha convertido la información financiera a la hora de realizar la toma de decisiones importantes para las pequeñas y medianas empresas. Lo anteriormente dicho da paso al

conocimiento contable, siendo éste de gran utilidad para el manejo y apoyo financiero-administrativo, con especial implicación en la materia impositiva.

Por tanto, al investigar a los contribuyentes objeto de este estudio se pudo observar que toman a los profesionales de la Contaduría Pública, Administradores, Abogados e incluso economistas como un apoyo en el área Contable Tributaria y demuestran además, una buena comunicación y confianza en estos asesores.

Debido a que los impuestos y todas las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes son cada vez mas controlados y fiscalizados por la Administración Tributaria, se nota una clara comprensión de parte de los contribuyentes estudiados a mantener profesionales encargados y vigilantes en materia tributaria, por tanta es indispensable que el profesional contable establezca una vinculación entre la contabilidad y la materia tributaria.

Por tanto el papel que cumple la contaduría es preponderante, por permitirles a los contribuyentes realizar diferentes proyecciones unido a la investigación de las diferentes situaciones contables presentadas, entre ellas las vinculadas a la asesoría tributaria fiscal.

Por tanto, la formación del contador implica necesariamente una cultura tributaria basada en una educación continua en la cual el papel de las bondades del pago de impuestos, sea valorado por el mismo profesional en esta materia.

La continuación de la educación es el requisito más importante para lograr mantener la competencia profesional y es responsabilidad del propio contador o de los socios de una firma contable, garantizar que los miembros de la misma, mantengan su desarrollo profesional, para lo cual es necesario

proporcionar un entrenamiento formal mediante cursos de actualización y un entrenamiento específico a través de las experiencias en el trabajo, el cual debe ser correctamente adecuado y supervisado.

La mayoría de los estudios e investigaciones, así como el sentido común, muestran que la principal causa en el incumplimiento de los deberes formales de los impuestos en general y en particular, los referidos al ISLR, se refieren a la debilidad en la conformación de una suerte de ciudadanía tributaria, es decir, la formación ciudadana en cuanto a los deberes y derechos que en materia impositiva se tienen.

Así, en la búsqueda y consolidación de dicha ciudadanía, se considera que la implementación de programas de educación y cultura tributaria con una clara direccionalidad andragógica, con la delimitación adecuada y pertinente de los tipos y características de los organismos formadores, de los aspectos técnicos a ser impartidos, de las estrategias y técnicas de formación, así como de las acciones de seguimiento y evaluación, son de fundamental y prioritario interés para los niveles formales de dirección de un Estado, verbigracia el caso venezolano.

En cuanto al aspecto educativo, es importante resaltar que para obtener una cultura tributaria que logre cambios en el comportamiento de los contribuyentes, se requiere de tiempo, por lo que no se puede esperar éxitos en el corto plazo, ya que la adquisición de un determinado comportamiento cultural en aspectos económicos, sociales y políticos es lento, por lo tanto, si la cultura no se cultiva durante años, no se puede improvisar ni suponer.

Es así como la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 y el Código Orgánico Tributario de 2001, establecen que entre las

funciones de las administraciones tributarias en sus tres (3) niveles (nacional, estatal o municipal), está la difusión de la cultura tributaria como elemento de gran importancia en el incremento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

En definitiva, para la categoría sobre el papel y el aporte del asesoramiento contable fiscal, basada tanto en resultados de la encuesta como en la discusión documentada presentada en el marco teórico, se concluye que el mismo es fundamental para evitar sanciones por incumplimiento de los deberes formales del ISLR, como también lo es, que el profesional que presta estos servicios este constantemente preparado y en comunicación con la Administración Tributaria; y que el contribuyente forme parte activa en la información Contable y Tributaria que debe mantener en su establecimiento; es aquí, donde se demuestra la gran importancia de tiene una buena formación en cultura tributaria.

Deberes formales por los que son mayormente sancionados los contribuyentes

A fin de comprender cuáles son los deberes formales en materia de Impuesto sobre la Renta, por los que son mayormente sancionados los contribuyentes, dentro de la encuesta aplicada durante el trabajo de campo, dirigido a un grupo de contribuyentes de carácter jurídico, de la Parroquia El Llano, Municipio Libertador, Estado Mérida, se incluyeron preguntas relacionadas con las fiscalizaciones realizadas y las sanciones aplicadas en el caso de haberlas tenido.

Los dieciséis contribuyentes entrevistados respondieron las dos preguntas sobre los deberes formales mayormente sancionados a los contribuyentes. A continuación, se presentan las tablas y gráficos con su correspondiente interpretación.

Tabla 4 - Distribución de Frecuencia del Incumplimiento de los Deberes Formales del ISLR, en cifras absolutas y relativas. Caso: Grupo de contribuyentes de la Parroquia El Llano, Municipio Libertador, Estado Mérida, 2008

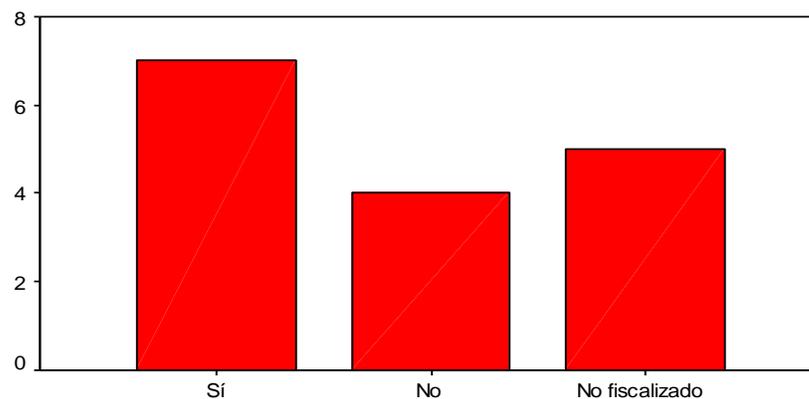
Incumplimiento de los Deberes Formales del ISLR	Frecuencia	Porcentaje
Sí	7	43,8
No	4	25,0
No fiscalizado	5	31,3
Total	16	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos (De Jesús, 2008)

Gráfico 4 - Incumplimiento de los Deberes Formales del ISLR.

Caso: Grupo de contribuyentes de la Parroquia El LLano,

Estado Mérida, 2008



Incumplimiento de los Deberes Formales del ISLR

Fuente: Formato de Recolección de Datos (De Jesús, 2008)

En la Tabla y Gráfico 4, se muestra que el 44% (n= 7) fueron fiscalizados y presentaron incumplimiento de los deberes formales del ISLR, 25% (n= 4) no presentaron incumplimiento y un 31% (n= 5) no habían sido fiscalizados para el momento de la entrevista.

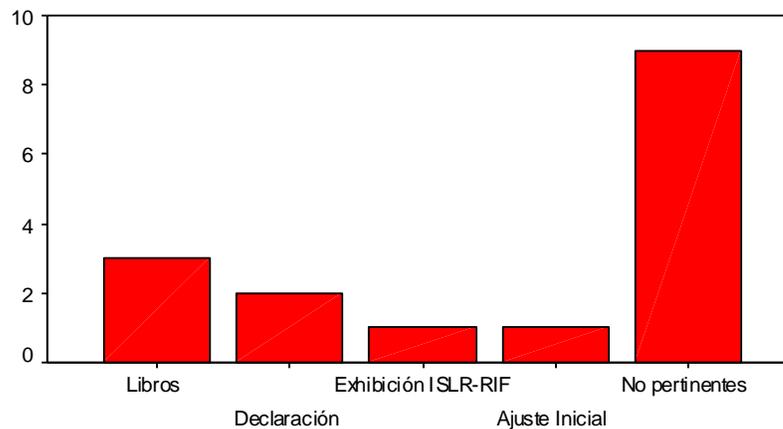
Tabla 5 - Distribución de Frecuencia de los Motivos de Sanción por el Incumplimiento de los Deberes Formales del ISLR, en cifras absolutas y relativas. Caso: Grupo de contribuyentes de la Parroquia El Llano, Municipio Libertador, Estado Mérida, 2008

Motivos de sanción por el Incumplimiento de los Deberes Formales del ISLR	Frecuencia	Porcentaje
No mantener los libros en el establecimiento	3	18,8
Omisión de presentar declaraciones estimadas de ISLR	2	12,5
No exhibir las declaraciones de ISRL ni el RIF	1	6,3
Omisión de presentar la declaración del ajuste inicial	1	6,3
No pertinentes	9	56,3
Total	16	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos (De Jesús, 2008)

Gráfico 5 - Motivos de sanción por el Incumplimiento de los Deberes Formales del ISLR. Caso: Grupo de contribuyentes de la Parroquia

El LLano, Estado Mérida, 2008



Motivos de sanción - Incumplimiento de los Deberes Formales del ISLR

Fuente: Formato de Recolección de Datos (De Jesús, 2008)

Entre los motivos por los que fueron sancionados los siete contribuyentes antes identificados, se tuvo un 19% (n= 3) por no mantener los libros en el establecimiento, un 13% (n= 2) por la omisión de presentar las declaraciones estimadas del ISLR, un 6% (n= 1) por no exhibir las declaraciones de Impuesto sobre la Renta ni el Registro de Información Fiscal (RIF), y un 6% (n= 1) por la omisión de presentar la declaración del ajuste inicial por inflación (planilla del SENIAT RAR 23).

Análisis de las causas del incumplimiento de los deberes formales del ISLR

Para aproximarse al análisis de las causas del incumplimiento de los deberes formales del ISLR, se tomó en cuenta las respuestas abiertas del cuestionario en relación con el conocimiento sobre los deberes formales del ISLR, por parte de dieciséis comerciantes de la Parroquia El Llano, Municipio Libertador, Estado Mérida.

Las preguntas se relacionaron con el plazo de inscripción en el RIF, en donde se preguntó si sabían el plazo para inscribirse ante la Administración Tributaria; el rango temporal de las retenciones del ISLR y de la presentación de la declaración de ISLR, en donde se preguntó si presentaban la declaración de ISLR, si realizaban Retenciones de ISLR y en que plazo presentaban las declaraciones; el deber y plazo de presentación de la declaración estimada de ISLR, el lapso de conservación de los registros contables y los libros y registros de la empresa relacionados con el ISLR, en estos casos las preguntas realizadas fueron abiertas para sus comentarios.

En líneas generales, según las respuestas abiertas obtenidas, se considera que existe un conocimiento inadecuado acerca de los deberes formales del ISLR, lo que implica que el aspecto semántico-perceptual de la comunicación no se encuentra logrado.

Por ejemplo, en cuanto al deber formal del plazo de inscripción para la obtención del número de registro fiscal, los entrevistados respondieron erróneamente. Igual situación se observó en relación con los plazos de mantenimiento del registro contable. Resulta significativo del análisis, extraer la confusión que existe entre los contribuyentes acerca de las declaraciones estimadas y definitivas de ISLR.

Ahora bien, la implicación del hecho de que los contribuyentes encuestados tengan un conocimiento inadecuado sobre los deberes formales del ISLR corresponde asociarla directamente con el establecimiento de la pauta de que el hecho de tener el conocimiento inadecuado antes mencionado, va a conllevar a la aplicación y pago de multas y sanciones pecuniarias por parte de los organismos fiscalizadores correspondientes, por cuanto se estaría dejando de cumplir con el deber ciudadano de carácter tributario de contribuir a generar la riqueza del Estado.

Aunado a lo anterior se establece otra pauta relacional de interés, la cual gira en torno al desarrollo y aplicación de programas de educación y cultura tributaria, tanto para el logro de mejorar los niveles de conocimientos, como para hacer que los mismos tengan un profundo sentido o significación, es decir, el conocer los deberes formales del ISLR evita la aplicación de multas y sanciones pecuniarias y contribuye a crear conciencia y ciudadanía tributaria.

Ahora bien, en el incumplimiento de los deberes formales del ISLR, existe una disparidad entre el nivel de conocimiento de los deberes formales y el requerimiento de contratar un servicio de asesoramiento contable-tributario, debido a que la mayoría de los entrevistados responden que es apropiado y que utilizan el servicio referido, sin embargo, las respuestas abiertas a las preguntas sobre el conocimiento de los deberes formales muestra un conocimiento bajo y variable. Es decir, no existe correspondencia.

Igualmente, aún cuando los establecimientos sufren sanciones tributarias no se observan motivados a cambiar de asesores contables, lo cual implica una confianza excesiva en la actual asesoría que recibe, y ello pudiera estar influenciando directamente los incumplimientos reiterados de los deberes formales del ISLR.

Ahora bien, con todo lo planteado, se considera importante mostrar que la problemática del incumplimiento de los deberes formales del ISLR presenta muchas aristas de estudio y revisión, como por ejemplo, las planteadas en la presente investigación, y que en la resolución de la misma el aspecto teórico-formativo de la educación y cultura tributaria es primordial.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

La presente investigación de corte analítico, para indagar sobre pautas de relación en el incumplimiento de los deberes formales del ISLR, a partir del caso particular de un grupo de contribuyentes de la Parroquia El Llano, Municipio Libertador, Estado Mérida, arrojó las siguientes conclusiones y recomendaciones:

Conclusiones

1. Una gran parte de los contribuyentes jurídicos fiscalizados incumple con algunos de los deberes formales en materia de ISLR; ya que en las encuestas se observa que el 44% de los entrevistados fue sancionado por incumplimiento de algún deber formal en materia de ISLR considerando, que el 31% no había sido fiscalizado al momento de la entrevista, es un porcentaje alto.

2. Entre los motivos para ser sancionados resaltan la no tenencia de los libros contables en el establecimiento comercial, la falta de declaraciones estimadas del ISLR, la no exhibición de las declaraciones del ISLR y del RIF y la no presentación de la declaración de ajuste inicial.

3. El asesoramiento contable fiscal es fundamental para orientar el cumplimiento de los deberes formales del ISLR, ya que al observar las respuestas a las preguntas abiertas de la entrevista se nota una gran confusión en los contribuyentes, con respecto a cuales son los deberes formales con los que deben cumplir en materia de ISLR.

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

5. La falta de conocimientos sobre los deberes formales y la existencia de una confianza excesiva en el asesoramiento contable fiscal influyen decisivamente en el incumplimiento de los deberes formales del ISLR, observándose en los entrevistados, que a pesar de haber sido sancionados por incumplimiento de deberes formales en materia de ISLR, estos contribuyentes siguen manifestando confiar en sus asesores Contables Tributarios, y aunado a esto siguen desconociendo sus obligaciones tributarias.

Recomendaciones

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

2. Se recomienda a investigadores en esta área el desarrollo de futuros estudios de carácter explicativo acerca de la cultura tributaria y su rol en la problemática del incumplimiento de los deberes formales impositivos.
3. Realizar investigaciones de tipo comparativo con el cumplimiento de los deberes formales de otros tributos, como por ejemplo, el impuesto al valor agregado (IVA).
4. Promover actividades informativas y educativas, dirigidas al profesional de la contaduría pública, en relación con el desconocimiento que existe sobre los deberes formales del ISLR, incluyendo el apoyo de los entes fiscalizadores, como por ejemplo, del SENIAT.
5. Estimular a los contribuyentes jurídicos para que asuman un rol participativo en todos los aspectos relacionados con la materia tributaria, en función de valorar el aporte que los mismos prestan con sus impuestos al desarrollo de una Nación.
6. Realizar investigaciones dirigidas al servicio que prestan los profesionales en el área Contable Tributaria que permita evaluar la calidad de este servicio, el nivel de preparación y su incidencia en el incumplimiento de deberes formales por parte de los contribuyentes.

Referencias Bibliográficas

Hernández S., R. y otros. (2003). Metodología de la Investigación. México: Mc Graw-Hill.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador. (1998). Manual de Trabajos de Grado, de Especializaciones, de Maestrías y Tesis Doctorales. Caracas, Venezuela.

Arias, F. (1997). El Proyecto de Investigación. Guía para su elaboración. 2da. Edición Caracas, Venezuela.

Chávez, N. (1994). Introducción a la Investigación Educativa. 1era. Edición. Zulia, Venezuela.

Villegas, H. (1980). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 3era. Edición. Buenos Aires, Argentina.

Moya, E. (2001). Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario. 2da. Edición. Caracas, Venezuela.

Galárraga, A. (2002). Fundamentos de Planificación Tributaria. 1era. Edición. Caracas, Venezuela.

Ruiz, J. (2002). Impuesto sobre la Renta Manual Didáctico y de Consulta. 2da. Edición. Caracas, Venezuela.

Legis Editores, C.A. (2004). Guía Práctica Fiscalizaciones Tributarias. 1er. Edición 2da. Reimpresión. Caracas, Venezuela.

Homes, L. (2002). Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001. 1era. Edición A.V.D.T. Caracas, Venezuela.

Fraga, L. (1998). La Defensa del Contribuyente Frente a la Administración Tributaria. 1era. Edición. Caracas, Venezuela.

Vásquez, A., Palacios, L. (2003). 60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela. 1era. Edición. A.V.D.T. Caracas, Venezuela.

Belisario, J. (2004). VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. 1era. Edición. A.V.D.T. Caracas, Venezuela.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999)

Código Orgánico Tributario. (2001)

Ley de Impuesto sobre la Renta (2007)

Referencias Electrónicas:

www.monografias.com

www.fiscalcomunicacion.com

www.gestiopolis.com

www.seniat.gov.ve

Ávila, Héctor (2006). *Introducción a la Metodología de la Investigación*. Documento en línea. Disponible en: <http://www.eumed.net/libros/2006c/203/2l.htm>. consulta e: Agosto 16 del 2008.

Colmenarejo, A. (2006). *Asesor fiscal: El confidente de los secretos del cliente*. [Documento en línea] Disponible en: http://www.expansionyempleo.com/edicion/expansionyempleo/desarrollo_profesional/profesiones/es/desarrollo/978352.html [Consulta: abril 23 de 2008]

Corredor Corrales, M. Y. y Díaz García, W. J. (2007). *La cultura tributaria municipal. Diagnóstico en la Parroquia El Valle del Municipio Bolivariano del Distrito Capital*. [Artículo en línea] Disponible en:

<http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/ve/2007/ccdg2.htm> [Consulta: abril 23 de 2008]

Gómez de Angulo, O. H., Chirinos González, A. y Herrera, D. (2005). *Comportamiento de las firmas de contadores públicos en el municipio Maracaibo*. [Documento en línea] Disponible en: http://www2.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-99842005000200007&lng=es&nrm=iso [Consulta: abril 23 de 2008]

Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala. (2006). *Programa Permanente de Cultura Tributaria*. [Documento en línea] Disponible en: http://www2.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-99842005000200007&lng=es&nrm=iso [Consulta: abril 23 de 2008]

Valecillos Blanco, S. J. (2002). *Lineamientos de Contenidos Programáticos Sobre Cultura Tributaria para los Contribuyentes del Futuro. Caso: Unidad Educativa Colegio San Vicente de Paúl*. [Resumen en línea] Disponible en: http://bibadm.ucla.edu.ve/cgi-win/be_alex.exe?Acceso=T070600011876/0&Nombrebd=BADUCLA [Consulta: abril 23 de 2008]

www.venevision.net

<http://kruegervenezuela.blogspot.com> [Consulta: septiembre 15 de 2008]

ANEXOS