



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
UNIDAD DE POSTGRADO  
ESPECIALIDAD EN TRIBUTOS  
MENCIÓN: RENTAS INTERNAS**

**ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS NORMATIVOS DEL  
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO – TRIBUTARIO DE  
DETERMINACIÓN Y FISCALIZACIÓN SOBRE BASE PRESUNTIVA  
ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO  
VENEZOLANO (2001): CASO SENIAT -MÉRIDA**

**Mooffyd G. Rabah N.**

**MÉRIDA- VENEZUELA  
2011**



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
UNIDAD DE POSTGRADO  
ESPECIALIDAD EN TRIBUTOS  
MENCIÓN: RENTAS INTERNAS**

**ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS NORMATIVOS DEL  
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO – TRIBUTARIO DE  
DETERMINACIÓN Y FISCALIZACIÓN SOBRE BASE PRESUNTIVA  
ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO  
VENEZOLANO (2001): CASO SENIAT -MÉRIDA**

**Tesis presentada como requisito para optar al Grado de Especialista en Tributos.  
Mención Rentas Internas**

**Autor: Licdo. Mooffyd Rabah  
Tutor: Dr. Frank Rivas Torres**

Mérida, Junio de 2011

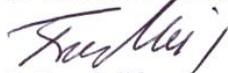


**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**  
**POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES**  
**Mérida – Venezuela**

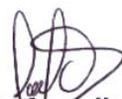
**A C T A**

En la ciudad de Mérida, a los doce días del mes de julio de 2011, estando presentes en la sede de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, las siguientes personas: Profesores Frank Rivas, Laura Obando y María Fernanda Silva, en su condición de miembros del Jurado, designados por el Consejo Técnico del Postgrado en Ciencias Contables celebrado el 07 de julio de 2011, de conformidad con el artículo 21 de las Normas de Funcionamiento de los Estudios de Postgrado en Ciencias Contables de la Especialización en Ciencias Contables, Mención **TRIBUTOS**, para conocer del Trabajo Especial de Grado presentado por el estudiante de Postgrado **MOOFFYD GREGORY RABAH NASSER** titular de la **C. I. V- 15.920.355** como credencial de mérito para optar al grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES, MENCIÓN TRIBUTOS, ÁREA: Rentas Internas.**

Reunido el Jurado y presente el aspirante, éste procedió a defender su Trabajo Especial de Grado titulado: **"ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS NORMATIVOS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTARIO, DE DETERMINACIÓN Y FISCALIZACIÓN SOBRE BASE PRESUNTIVA ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO VENEZOLANO DE 2001: CASO SENIAT-MÉRIDA"**, el cual había sido previamente analizado por los miembros del Jurado. Concluida la defensa del Trabajo Especial de Grado, el Jurado consideró que estaban cumplidas las exigencias requeridas para ser aprobado como trabajo de mérito para que al mencionados aspirante le fuera conferido el Grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES, MENCIÓN TRIBUTOS, Área: Rentas Internas.**

  
**Prof. Frank Rivas**  
Tutor - Coordinador



  
**Prof.ª Laura Angelina Obando**  
Miembro del Jurado

  
**Prof.ª María Fernanda Silva**  
Miembro del Jurado

## ÍNDICE GENERAL

CARTA DE APROBACIÓN DEL TUTOR	pp.
RESUMEN	
<b>INTRODUCCIÓN</b>	1
<b>CAPÍTULOS</b>	
<b>I EL PROBLEMA</b>	
Formulación del problema	5
Objetivos de la investigación	
Objetivo general	8
Objetivos específicos	8
Justificación e importancia de la investigación	9
Alcance de la investigación	12
<b>II MARCO TEÓRICO</b>	
Antecedentes de la investigación	14
Bases teóricas	15
Origen del tributo	15
Finalidad del tributo	18
Sistema tributario	19
Origen de las finanzas	25
Obligación tributaria	30
Derecho tributario	30
Bases teóricas de la fiscalización	30
Principios del derecho tributario	31
Principio de legalidad	31
Principio de generalidad	33
Principio de igualdad	34
Principio de progresividad	35
Principio de no confiscatoriedad	36
Principio de justicia tributaria	37

Principio de retroactividad	37
Principio de prohibición de impuesto pagadero en servicio personal.	39
Principio de la exigencia de un término para que pueda aplicarse la ley tributaria	39
La administración tributaria	39
Validez de los documentos y sistemas de información	40
Fuentes de sustentación legal de los actos de la administración tributaria	40
Concurso debido a la administración tributaria	40
Medios electrónicos y magnéticos	41
Información y documentos de carácter regular	42
Facultad de fiscalización y determinación u otra prueba relevante	42
Medidas administrativas para la conservación	43
Lugares donde se desarrolla la fiscalización	43
Determinación de oficio	43
Sistema para la determinación de oficio por la administración tributaria	45
<b>III MARCO METODOLÓGICO</b>	
Tipo y diseño de la investigación	47
Tipo de investigación	47
Población y muestra	51
Técnicas e instrumentos de recolección de datos	52
Validez y confiabilidad	53
Técnicas y procesamiento de datos	54
Sistema de variables	55
<b>IV. PRESENTACIÓN DE RESULTADOS</b>	58
<b>V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b>	87
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	92
ANEXOS	94

## ÍNDICE DE CUADROS

<b>Cuadro</b>	<b>pp.</b>
1	21
2	27
3	37

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

<b>Gráficos</b>	<b>pp.</b>
1	60
2	61
3	62
4	63
5	65
6	67
7	69
8	71
9	72
10	74
11	78
12	81
13	83
14	85

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
UNIDAD DE POSTGRADO  
ESPECIALIDAD EN TRIBUTOS  
MENCIÓN: RENTAS INTERNAS

ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS NORMATIVOS DEL PROCEDIMIENTO  
ADMINISTRATIVO – TRIBUTARIO DE DETERMINACIÓN Y  
FISCALIZACIÓN SOBRE BASE PRESUNTIVA ESTABLECIDO EN EL  
CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO VENEZOLANO( 2001).CASO SENIAT  
MÉRIDA.

**Autor:** Lcdo. Mooffyd Rabah

**Tutor:** Dr. Frank Rivas

## **Resumen**

La presente investigación intitulada *Los principios normativos del Procedimiento Administrativo – tributario de determinación y fiscalización sobre base presuntiva establecido en el Código Orgánico Tributario Venezolano (2001)*, el estudio se realiza en la sede del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en el Municipio Liberador del Estado Mérida. La necesidad de realizar este estudio se enmarca en conocer las bases teóricas que explican el principio de determinación y fiscalización sobre base presuntiva, herramienta jurídica fundamental para que los funcionarios de la administración tributaria eviten las lagunas y dudas en la declaración de impuestos por parte de los contribuyentes. El trabajo realizado responde al paradigma metodológico cualitativo, pues este permite conocer con claridad las experiencias de las personas que integran la unidad de estudio acerca de la aplicación del principio de determinación y fiscalización sobre base presuntiva, es una investigación de diseño de campo de tipo descriptivo, la población estuvo conformada por 11 (once) funcionarios del SENIAT-Mérida. En la investigación se utilizaron las técnicas de análisis documental, la observación no estructurada y la entrevista escrita. El análisis de los datos se realizó a través del diagnóstico descriptivo de la información, mediante el uso de graficas circulares donde estuvieron presentes cada uno de ítem constitutivos de las mismas, luego para finalizar se analizaron los datos relacionados a los 16 *ítems* que conforman el instrumento utilizado, concluyendo con que existe una disparidad sobre la normativa legal que fundamenta la aplicación del principio de determinación y fiscalización sobre base presuntiva y su aplicación en la realidad, algunos funcionarios advierten sobre la dificultad de aplicar este principio, otros lo evidencia como un medio excelente para velar y garantizar la correcta cancelación de tributos por parte de los contribuyentes. Quienes participaron en la entrevista, también hicieron recomendaciones importantes sobre este particular.

**Palabras claves:** Tributos, Legislación Tributaria Venezolana, Principio de determinación y fiscalización sobre base presuntiva.

## INTRODUCCIÓN

Los cambios socio-políticos en Venezuela han servido de marco para una reestructuración, política, social, jurídica y económica; comenzando desde la Constitución Bolivariana de Venezuela (CRBV) de 1999, hasta las normas que componen el Sistema Tributario Venezolano (STV). El Código Orgánico Tributario 2001 (COT) no escapa a esta realidad, ya que en la constante búsqueda por disminuir la evasión tributaria, las normas que tratan de evitar la defraudación al fisco nacional se han hecho más severas.

La presente investigación se centra en el aspecto jurídico fiscal, el cual es de principal importancia para las ciencias tributarias y contables, fundamentalmente en cuanto a la potestad de supervisión y control por parte de la Administración Tributaria en la actividad económica del contribuyente.

En estos momentos de transición que vive actualmente la nación, el estudio del aspecto tributario constituye una pieza fundamental del sistema fiscal y de la Hacienda Pública Nacional, los ingresos públicos forman parte del equilibrio que sustenta la estructura fiscal del Estado; y tienen que darle frente a los gastos públicos; además de coadyuvar en el fortalecimiento de la economía nacional.

En Venezuela, los ciudadanos -según lo pautado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 (CRBV)- deben contribuir con los ingresos del Estado. Es así como el artículo 133 de la CRBV (1999), establece que: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley” debiendo cancelar un tributo que bien pueden ser impuestos, tasas o contribuciones especiales.

Una de las inquietudes que existe en la población venezolana, es el surgimiento continuo de diversos impuestos, que generan resistencia a la hora del pago del tributo, y diversifican el fraude al fisco nacional; ya que los contribuyentes y

los ciudadanos en general, no ven las retribuciones directas a mediano o largo plazo que deberían originarse del pago de los impuestos.

Con los cambios impositivos que se dieron a partir de la entrada en vigencia del COT (2001), en Venezuela se experimentó una tendencia que incrementa el poder fiscal del Estado.

En este orden de ideas, se puede decir que a partir de las amplias facultades que establece el COT (2001), para controlar y supervigilar al contribuyente y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entre otras, se despliega un mecanismo que atiende a una presunción *iuris tantum*, que es la determinación de la obligación tributaria sobre base presuntiva.

A juicio del autor, esta determinación sobre base presuntiva pareciera no estar en concordancia con los principios que rigen al derecho tributario, y por tanto, viola la relación de equidad entre el Fisco Nacional y el contribuyente, que debe ser el marco originario de un Estado de Derecho y de Justicia Social.

Asimismo, el interés que reviste la investigación se incrementa puesto que Venezuela atraviesa cambios drásticos en lo económico, social y político; que han traído como consecuencia una fuerte separación ideológica entre ciudadanos, diversificando grupos que luchan por adherirse al esquema político de su preferencia. Sobre esta premisa, la investigación se organiza de la siguiente manera:

Capítulo I, en esta parte se da a conocer el problema bajo estudio, así como el objetivo general y los objetivos específicos de la investigación, la justificación y el alcance.

Capítulo II, se identifican y se palpan los elementos que conllevan a construir de manera sólida las bases teóricas de la investigación, y a su vez se encuentran fundamentos con los cuales se construye un marco histórico referencial.

Capítulo III, se define el tipo de estudio, se presenta el instrumento utilizado para la recolección de datos; sustentando de esta manera el marco metodológico.

Capítulo IV, contendrá el análisis de los resultados, logrando abrir campo para el Capítulo V, que contendrá las conclusiones y recomendaciones.

Finalmente, se pretende desarrollar una investigación que coadyuve al fortalecimiento de la indagación en el área de los tributos y generar un valor agregado a través de los resultados de la misma.

# **CAPÍTULO I**

## **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

# Capítulo I

## Planteamiento del problema

### 1.1. Formulación del problema

Las finanzas públicas y el eje del Sistema Tributario en Venezuela (STV) confrontan diversos problemas estructurales que derivan de la aplicación de conceptos y tradiciones que muchas veces, no se corresponden con la situación socio-económica y cultural de la mayoría de los contribuyentes. Se estima que el ingreso fiscal producto del petróleo es lo suficientemente grande para financiar gran parte del gasto público, complementado con otros tributos que se extraen del resto de actividades del sector productivo nacional. De esta manera, la provisión de bienes y la distribución del presupuesto que llega a la sociedad por medio de bienes y servicios, es la manera empleada por el Estado para distribuir a cada venezolano la fracción de riqueza del subsuelo que le corresponde.

La participación fiscal del petróleo es creciente debido al aumento de los precios del crudo en el mercado internacional de hidrocarburos. De esta manera, en algunas oportunidades se agota el discurso político para justificar las reformas tributarias y no tributarias en la legislación fiscal nacional que desde hace casi doce años viene realizando el Estado, ya que éste tiene la responsabilidad de la relativa complejidad administrativa que enfrenta al desarrollar una política financiera y por ende una legislación tributaria coherente. En este sentido, se ha introducido un significativo número de reformas parciales a la normativa tributaria, cuya justificación esta concatenada con el proyecto político nacional. Algunas de las medidas tomadas impactan a las economías privadas; esto ha conducido a altas tasas de incumplimiento en la recaudación impositiva, estimulando la proliferación de diversas formas de defraudación a la administración tributaria, algunas veces conscientes y otras no, aunque a veces los ilícitos cometidos por los contribuyentes

son absolutamente involuntarios, y tienen su explicación en la complicado del sistema.

Igualmente, se han producido transformaciones importantes en la estructura económica nacional y en la relación del país con el resto del mundo. En la dinámica de comercio global, son más factibles las negociaciones en bloque que de manera unilateral, fortaleciendo así las finanzas de las naciones. Los cambios y reformas que los países vecinos y los socios comerciales de Venezuela introducen en sus legislaciones resultan imperiosos para una revisión general del sistema fiscal y que permitan ampliar el esfuerzo de articulación internacional en materia tributaria. Al respecto, el Estado venezolano hace esfuerzos para ampliar la contribución interna en el financiamiento del gasto público, especialmente el gasto social.

El sistema tributario venezolano se ha ido desarrollando y madurando gradualmente, en procura del equilibrio entre las características de los tributos que lo conforman, las particularidades, y las necesidades económicas del país. Por ende, las disposiciones legales reguladoras de los tributos que conforman el sistema tributario nacional, se han modificado y reformado en la medida de la varianza de las condiciones políticas y económicas de Venezuela.

En este orden de ideas, la investigación plantea como objeto de estudio, el análisis de los elementos que obstaculizan el cumplimiento de los principios tributarios relativos al funcionamiento eficiente de los procesos de fiscalización del sistema tributario venezolano, estipulados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Al respecto, aparece la figura jurídica del procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva, elemento que permitirá aclarar las lagunas existentes en el marco legal que rige a los contribuyentes y a la administración tributaria.

La revisión minuciosa del Código Orgánico Tributario (2001), en relación al accionar de la administración tributaria en los procedimientos de fiscalización sobre base presuntiva, aplicados a los contribuyentes, genera dudas en cuanto a la veracidad de los resultados obtenidos cuando la administración tributaria realiza la determinación de la base imponible. En este sentido, se persigue la consecución de herramientas necesarias para ajustar los procedimientos de fiscalización sobre base

presuntiva, procedimiento que no favorece el derecho social o a la justicia tributaria; y a la vez, es relevante evidenciar un contexto en el que se puedan realizar investigaciones para comprender a profundidad el objeto de estudio, fin que se alcanza realizando las siguientes preguntas:

1. ¿Cuáles son los fundamentos jurídicos del procedimiento administrativo tributario?
2. ¿Cuáles son los principios del derecho tributario y cuál es su relación con las potestades de supervisión y control de la administración tributaria?
3. ¿Cuáles son los principales obstáculos que impiden el fiel cumplimiento de los principios tributarios en los procedimientos administrativos para la fiscalización sobre base presuntiva?
4. ¿Cuáles son las facultades de la administración tributaria para establecer la determinación y fiscalización sobre base presuntiva?
5. ¿Cuáles son las consecuencias jurídicas y patrimoniales en el contribuyente con el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva?

## **1.2. Objetivos de la investigación**

### **1.2.1. Objetivo general**

Analizar los principios normativos del procedimiento administrativo – tributario, de determinación y fiscalización sobre base presuntiva establecida en el Código Orgánico Tributario Venezolano (2001).

### **1.2.2. Objetivos específicos**

1. Identificar los fundamentos jurídicos del procedimiento administrativo tributario.
2. Describir los principios del derecho tributario y su relación con las potestades de supervisión y control de la administración tributaria.
3. Describir los principales obstáculos que impiden el fiel cumplimiento de los principios tributarios en los procedimientos administrativos sobre bases presuntivas.
4. Explicar las facultades de la administración tributaria para establecer la determinación y fiscalización sobre base presuntiva.

### **1.3. Justificación e importancia de la investigación**

La justicia tributaria constituye una obligación del Estado debe ser una constante para los poderes públicos que integran la República Bolivariana de Venezuela. Empero, es importante determinar ¿cómo alcanzar la justicia tributaria? Uno de los preceptos constitucionales garantiza que los ciudadanos poseen los mismos derechos y deberes ante los órganos jurisdiccionales, sin distinción de raza, sexo, religión o condición social. Por tanto, es cabal conocer. ¿Cómo lograr la objetividad en una fiscalización hecha a un contribuyente si las bases no son ciertas sino presuntivas?

Estas interrogantes resaltan la necesidad de detenerse en el principio de justicia tributaria, consagrado en el artículo 316 de la CRBV (1999), que expresa:

“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, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.”

Esta norma constitucional representa el principio de equidad y a la vez sintetiza los demás preceptos constitucionales relativos a la estructura obligacional tributaria. Se trata, en efecto, de un principio programático, dirigido al poder legislativo nacional, a los estados y municipios, cuyo fin consiste en que el sistema tributario que ellos establezcan por ley, distribuya con justicia los gastos o cargas públicas suministrados por los ciudadanos a través de su aporte impositivo, según la capacidad económica de cada cual, es decir, de cada contribuyente; para que atienda al esquema de progresividad; de la protección a la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la sociedad.

Los poderes públicos deben atenerse al principio de la no confiscatoriedad, estipulados en los artículos 115 y 317 de la CRBV. Dicha normativa constitucional consagra el derecho a la propiedad privada, asegura su inviolabilidad, su uso y disposición, y prohíben la confiscación. La norma contempla, que un tributo es

confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o la renta. El Estado, al excederse en el ejercicio de sus funciones en una fiscalización sobre base presuntiva, pudiera violentar este principio, al no conocer fehacientemente la obligación tributaria que el contribuyente se vería conminado a cumplir.

En este orden de ideas, la definición de fiscalización sobre base presuntiva en el COT (2001), es ambigua en cuanto al fiel cumplimiento de dicho principio, pues no existe ley alguna que explique claramente el procedimiento de fiscalización sobre base presuntiva. Por otra parte, el fiscal encargado de hacer cumplir este precepto, no cuenta con un procedimiento expreso de ¿cómo se debe guiar? para realizar el pedimento de la información sobre la actividad económica a los terceros, y con las obligaciones tributarias vinculadas a la organización que está siendo fiscalizada. Por analogía, se evidencia irrespeto a este principio, pues por no existir suficiente claridad normativa, el fiscal respectivo actúa a discreción en la administración tributaria, siendo palpable la carencia de uniformidad de criterios por parte de los actores fundamentales en este evento fiscal.<sup>1</sup>

Por otro lado, al interpretarse lo expresado en el COT (2001), ocurren supuestos previstos en la normativa para que se configure el hecho imponible y como consecuencia emerge la obligación tributaria, por tal motivo la administración tributaria debe plegarse a la aplicación de los procedimientos respectivos de fiscalización y determinación de la obligación.

En este sentido, la Administración Tributaria enfrenta dos escenarios; el primero, es el concerniente a la fiscalización sobre base cierta, ocurre cuando sustentado en elementos que permiten conocer en forma directa los hechos generadores del tributo. El sistema de determinación sobre base cierta, procede cuando la administración dispone de los antecedentes relacionados al origen de la obligación tributaria.

---

<sup>1</sup> **La jurisprudencia** al respecto deja clara algunas de las lagunas existentes en estos procedimientos, estableciendo que: los métodos o sistemas de estimación sobre base cierta y sobre base presunta son contradictorios y no pueden utilizarse en un mismo procedimiento de determinación de oficio; ya que al efecto el Código Orgánico Tributario, no se indica prohibición alguna respecto a la utilización conjunta de ambos sistemas determinativos de la renta, para establecer inequívocamente los elementos que permitan evidenciar y cuantificar de oficio la obligación tributaria a cargo de un contribuyente omiso. Magistrado Ponente Levis Ignacio Zerpa, sentencia emanada del TSJ en fecha 24-01-2002

En segundo término, los elementos informativos y los datos precisos que requiere la administración tributaria para ejecutar la actividad fiscalizadora, pueden ser suministrados por el propio sujeto pasivo involucrado en la realización del hecho imponible. Sin embargo, cuando ésta información no existe, no puede ser suministrada; o no está bien fundamentada al ser dada por terceros, relacionados de alguna manera con la concurrencia o nacimiento de la obligación; en este caso, se estaría en presencia de una fiscalización sobre base presuntiva.

Este planteamiento trae consigo la necesidad de desarrollar una investigación que permita conocer las consecuencias de ciertas lagunas o vacíos legales que contiene la ley a la hora de determinar la obligación tributaria del contribuyente; bien sea sobre base cierta, o sobre base presuntiva; teniendo en cuenta que al implementar la determinación sobre base presuntiva se pudieran estar violando algunos de los principios del Derecho Tributario, como son el principio de justicia tributaria y el principio de la no confiscatoriedad. Esto es fundamental si se plantea la búsqueda de un modelo social e igualitario o *contra fiscum*.

En este contexto cabe aclarar que la interpretación de la norma tributaria se presenta en dos sentidos:

- a) ***In dubio contra fiscum***: También se denomina método de interpretación restrictiva de la norma tributaria. Hay autores que proponen esta corriente entendiendo que toda ley financiera se le debe interpretar en detrimento del Estado, favoreciendo al contribuyente, por cuanto la ley tributaria es restrictiva del derecho de propiedad.
- b) ***In dubio pro fiscum***: En Roma nacieron disposiciones en las que se les ordenada a los jueces el deber de considerar las causas siempre a favor del fisco, es decir la normativa estaba plegada al Estado.

Esta posición sostiene que en caso de duda se debe interpretar la norma tributaria favoreciendo el interés fiscal, sobre todo para mantener la igualdad entre los contribuyentes y evitar de esa forma excepciones irritantes.

## 1.4. Alcance de la investigación

- **De contenido:** El estudio se desarrolla en el ámbito de las ciencias tributarias y del marco normativo contemplado en el Código Orgánico Tributario Venezolano (2001); se propone analizar los principios normativos para el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva.
- **Temporal:** El estudio se fundamenta en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 y el Código Orgánico Tributario Venezolano de 2001.
- **Poblacional:** La investigación posee un alcance que abarca a los contribuyentes y responsables, y a la Administración Tributaria de Venezuela.
- **Metodológico:** En concordancia con los objetivos planteados es un estudio documental-descriptivo y analítico con base en la facultad de determinación sobre base presuntiva de la Administración Tributaria.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

## Capítulo II

### Marco teórico

Comprende el fundamento que respalda las teorías, investigaciones y antecedentes de las normas del procedimiento de fiscalización y determinación de los tributos. Este capítulo contiene: Antecedentes del problema, bases teóricas y bases legales.

#### 2.1. Antecedentes de la investigación

En una investigación los antecedentes tienen gran importancia para construir el referente teórico relativo a la problemática planteada. En cuanto al tema que se aspira a desarrollar, existen trabajos previos que de una u otra manera constituyen un aporte documental que enriquece este estudio. Cabe resaltar, que se ha realizado una revisión bibliográfica y hemerográfica con respecto a la existencia de antecedentes directos de la investigación, no encontrándose así investigaciones previas en el ámbito de estudio.

Para cumplir con este cometido, se revisaron trabajos de diversa índole provenientes de los fondos documentales del postgrado en Ciencias Contables FACES-ULA, entre los cuales destaca el realizado por Jiménez (2006), con su estudio intitulado: “*Efectos procesales de la ejecución de sentencia en el procedimiento contencioso tributario*”. Este estudio constituye un precedente indirecto sobre el tema, el trabajo distingue los efectos jurídicos de la ejecución de la sentencia para la administración tributaria. La metodología aplicada en dicha investigación fue de tipo documental-analítica, fundamentada en la revisión bibliográfica, análisis e interpretación de textos, consultas a expertos en el área, documentos electrónicos y hemerográficos. Las conclusiones de la investigación son

útiles para conocer la justa determinación tributaria de los contribuyentes aplicada por la Administración Tributaria.

Por otra parte, Guillén (2004), en su estudio titulado: “*Elementos subjetivos y objetivos que configuran los ilícitos tributarios sancionados con penas restrictivas de libertad en la legislación venezolana*”, en resumen establece una serie de elementos que explican las sanciones tributarias y las penas restrictivas de libertad en caso de incumplir con la declaración de impuestos ante la instancia fiscalizadora correspondiente, en este sentido el aporte que deja la investigación está centrado en las consecuencias que le acarrea al contribuyente las sanciones luego de una fiscalización.

También se encontró un estudio relativo a la materia fiscal, y es pertinente la revisión de la tesis de especialización intitulada “*Distorsiones generadas por los beneficios fiscales establecidos en la ley del Impuesto al Valor Agregado*”. El objetivo de la investigación fue mostrar estrategias orientadas a la disminución de las distorsiones generadas por los beneficios fiscales establecidos en la ley de Impuesto al Valor Agregado. Como complemento a los estudios relacionados con la problemática planteada, se examinó la jurisprudencia relativa a la materia, en la que se encontraron decisiones favorables referidas a la determinación y fiscalización tributaria sobre base presuntiva; dichas decisiones aportan información de especial relevancia para el desarrollo de la investigación.

## **2.2. Bases teóricas**

Con la finalidad de dilucidar con claridad cualquier temática en materia tributaria, es indispensable conocer las bases y los fundamentos teóricos que sostienen dicha actividad, por cuanto constituye el contexto en el cual se desarrollará la investigación. Por tanto, se definirán las ideas fundamentales en las cuales gira el eje temático del estudio.

### **2.2.1. El origen del tributo**

El origen de los tributos se remonta a la edad media en Europa. El Medioevo constituyó el marco espacial y temporal en el que se desarrolló el sistema feudal atendiendo a la preponderancia de una estricta relación de vasallaje. Con la caída del imperio romano de occidente (453), las tierras europeas fueron invadidas por pueblos de origen germánico, quienes impusieron sus costumbres. A partir del siglo IX se configuran en Europa monarquías de origen feudal, respetando la usanza bárbara a la hora de establecer su sistema económico (Pirenne, 1970, p.25).

Asimismo, el precitado autor expone que, la economía medieval se fundamentaba en los principios del feudalismo. El sistema feudal estaba amparado en una rígida estructura piramidal, de base cerrada, en la que los señores feudales tenían grandes extensiones de terreno a su mando y vasallos para trabajarlas. Así pues, en la sociedad feudal imperaban gremios y cofradías y era natural que los monarcas cobraran grandes cantidades de impuestos a los estamentos más humildes, por ende, la carga tributaria que pesaba sobre los más necesitados era muy elevada.

La sociedad medieval evolucionó acorde a los matices de la economía feudal, donde el comercio se desarrollaba en los predios de los castillos. El sistema económico se fundamentaba en la tenencia de las tierras. Por tanto, era natural que surgiera una gran masa de campesinos (siervos de la gleba) que vivían a expensas de las tierras de los señores feudales. La relación de vasallaje entre el señor feudal y el campesinado era de por vida, éstos se sometían a la voluntad de su señor y debían trabajar hasta morir, no tenían derecho a la tenencia de la tierra, sino únicamente a usufructuarla para el sustento diario:

La servidumbre vivía alrededor de los castillos, estaba al servicio de los latifundistas, podía cultivar un pedazo de tierra para el sostenimiento de su familia y debía estar dispuesto para los servicios que requiriera el feudal, bien fuera, en el castillo, la hacienda o en la milicia; su actividad central estaba dedicada al señor y el resto de tiempo cultivaba para su propio sustento, el de los suyos y para pagar tributos, rentas, diezmos y otras exigencias que les imponía el señor para poder habitar en sus tierras. (Fariñas, 1986, p.31)

En este contexto nace la figura del tributo, en la que se canaliza la contraprestación del servicio por parte del señor; es decir, correspondía al pago o renta por trabajar y residir en sus tierras. El origen de los tributos con el transcurrir del tiempo no se fundamenta únicamente en matices ideológicos, sino más bien en cambios políticos, económicos, sociales y culturales que la sociedad enfrenta en una determinada época. En su evolución histórica, los tributos han adquirido características *sugeneris*, que le diferencian de las demás formas de ingresos que conforman en erario público de una nación.

Ramírez (2004), estudia las cargas impositivas desde la perspectiva sociológica, se evidencia así que el tributo es un fenómeno universal. Sus características y su importancia con respecto a los demás ingresos públicos, varía en función de la organización política, especialmente la intervención del Estado en la economía y el tipo de relaciones entre gobernantes y gobernados.

En el caso venezolano los tributos han evolucionado gradualmente. El régimen tributario, según la época, se adaptado a las circunstancias políticas y económicas y el contexto general donde se desarrolla. En la centuria decimonónica, después de la emancipación, predominaban los impuestos indirectos (no repercuten en forma directa sobre los ingresos, sino que recaen sobre los costos de producción). Al terminar la guerra de la Independencia, la economía del país se desestabilizó, era difícil gravar el impuesto en los artículos traídos desde el exterior, este fenómeno se explica, por el hecho de que el siglo XIX venezolano fue el más inestable en la historia, por el predominio de guerras civiles y conflictos entre caudillos, en dicho escenario, fue casi imposible consolidar una estabilidad política, por tanto, el cobro de tributos, se hacía prácticamente insostenible. (Carrera Damas, 1984).

En este sentido, el historiador Carrera Damas (1984), sostiene que después de un siglo de luchas intestinas, a principios del siglo XX, con la acción de los caudillos andinos en el poder, se concreta la unificación del país, con la eliminación de los caudillos y de las guerras. Una vez instaurada la pacificación del país, se empieza a organizar el sistema tributario con la llamada renta interna, gravando con cargas impositivas: al cigarrillo, licores, timbres fiscales y sucesiones; así como también, los

impuestos en las aduanas. Para el año 1942, esta situación cambia y surge la necesidad de implementar un impuesto directo que predomine; el llamado impuesto sobre la renta, el cual tiene como principal contribuyente a la industria petrolera, esta fue una de las tantas reformas económicas aplicadas en el gobierno del general Isaías Medina Angarita.

### **2.2.2. La finalidad del tributo**

Para Valdez Costa (1996), la clasificación según los fines fiscales o extrafiscales, responde exclusivamente a los fines políticos y carece de todo interés desde las perspectivas económicas y jurídicas. Los tributos extrafiscales llamados también “de efecto” o “finalista” no deben ser confundidos con los impuestos afectados a ciertos fines.

Sobre este particular, el autor antes mencionado comenta que todo tributo tiene su finalidad; va desde la necesidad de obtener ingresos, a los cuales corresponde la calificación de fiscales; para producir determinados efectos en el campo económico o social, ajenos a las necesidades fiscales; por ejemplo; proteger la industria nacional (derechos aduaneros), estimular el ahorro y las inversiones (incentivos), provocar desviaciones de los factores productivos a sectores que se consideran más convenientes (sobre imposición a los latifundios y exoneración a las industrias nacionales o nuevas), redistribuir la riqueza (impuestos progresivos a la renta y al capital) o prohibir o limitar de hecho consumos que se consideran inconvenientes (impuestos a las bebidas o al tabaco).

Técnicamente, la definición más adecuada para esta tipología de tributos es la de extra fiscales. “No obstante, debe anotarse que en el medio se ha divulgado la de impuestos finalistas, la que no es correcta, pues, como se ha dicho, todos los tributos tienen una finalidad determinada”. (Fariñas, 1986, p.87).

### **2.2.3. El sistema tributario**

Fariñas (1986), expresa claramente que, el sistema tributario nacional, está constituido por el conjunto de tributos vigentes, en una determinada época, fundamentalmente el conjunto de impuestos, pero también las tasas y demás tributos especiales, y su estudio tiene por objetivo el conocimiento unitario, más que el análisis en forma separada los distintos gravámenes que lo constituyen. Por ello, es imprescindible para concretar este último, hacer un análisis previo de los tributos, no haciendo inferencias individuales, sino considerados como un todo.

Continua expresando el autor, diciendo que los sistemas tributarios internacionales no deben tratarse y analizarse como un bloque monolítico, ha de considerarse que la carga impositiva de un Estado emerge según los patrones socioculturales que le caracterizan, por tanto, cada nación en particular tiene un sistema de recaudación tributaria con características distintas. El mismo autor, agrega que el sistema tributario debe estudiarse siempre en relación a un país concreto, en una época determinada; pues la tipología tributaria es el resultado de las instituciones jurídicas, políticas y sociales del país; también influyen sus recursos y formas de distribución del ingresos, así como, el sistema económico y la naturaleza geográfica, y hasta las tradiciones culturales en las que se basa determinada sociedad.

De tal forma, que no podría establecerse científicamente un sistema tributario universal ideal; es difícil a su vez, que un bloque de naciones integradas adopte un único sistema tributario. Incluso factores “subjetivos” de orden psicológico, étnico y religioso deben considerarse al estudiar un sistema tributario. La recaudación impositiva descansa exclusivamente en la ley, análogamente el sistema tributario de un país es proporcional al ordenamiento legal instaurado en esa sociedad.

Del mismo modo, Fariñas (1986), expone que el sistema tributario es la adaptación de los impuestos y tributos a la realidad multiforme de un país específico, no puede evidenciarse que constituyen estrictamente un conjunto razonable y eficaz, al contrario, el sistema tributario debería llamarse “Régimen tributario”, porque sería el conjunto de impuestos aplicados en ese país, aunque muchas veces no tienen entre

sí la armonía necesaria, ni persiguen los mismos objetivos que pretende la teoría financiera.<sup>2</sup>

Se infiere, que el sistema tributario de una nación va más allá del resultado de aspiraciones racionales y teóricas, empero, es el producto de la evolución histórica en materia tributaria implementado en esa sociedad. Por eso, en este ámbito resulta difícil proceder en forma revolucionaria<sup>3</sup>. Ahora bien, los cambios se operan por evolución, como forma regular del progreso. Predominando pues, la cuestión de la realidad histórica en la evolución del sistema tributario.

En el siglo XIX, bajo el imperio de las ideas liberales, los sistemas tributarios asumen características determinadas, acorde a las necesidades de la época. El liberalismo económico, partía de la premisa de evitar en lo posible, la intromisión del Estado en los asuntos particulares de los ciudadanos. Coyuntura económica predominante en casi los siglos XIX, y XX hasta la Primera Guerra Mundial. De allí en adelante, comienza a modificarse el pensamiento en la materia, dado que los impuestos reales no consultaban en forma cabal la capacidad contributiva.

---

<sup>2</sup> “No existe siempre un engarce lógico con la realidad y apenas si es posible conciliar en la práctica los objetivos de los diversos impuestos, muchas veces discrepantes. El sistema tributario, más que un sistema lógico, debe ser una meta o aspiración que debe inspirar al régimen tributario del país”.

<sup>3</sup> Se dice sobre la revolución que constituye un cambio violento en las instituciones políticas, económicas o sociales de una nación.

**Cuadro 1: Impuestos Municipales**

<b>Impuestos</b>	<b>Industria y comercio</b>	<b>Inmobiliario urbano</b>	<b>Patente vehicular</b>	<b>Espectáculos públicos</b>	<b>Publicidad comercial</b>	<b>Juegos y apuestas lícitas</b>
<b>Característica</b>						
<b>Sujetos</b>	El contribuyente en calidad de industria o comerciante	Persona natural o jurídica propietaria de un inmueble.	Persona natural o jurídica propietaria de un automóvil	Asistentes a espectáculos públicos, con la compra de la entrada.		
<b>Objeto de Ley</b>	Grava los ingresos brutos que se originan de toda actividad económica de industria, comercio y servicio.	Grava la propiedad de un inmueble.	Grava la propiedad de un vehículo	Grava los ingresos brutos que se originan de todo espectáculo público.	Grava los ingresos brutos que se genera de cualquier forma de publicidad, vallas, pancartas, cuñas, etc.	Grava los ingresos brutos obtenidos en calidad de préstamo
<b>Hecho imponible</b>	Ejercicio de una actividad comercial, industrial y de servicio.	Ser propietario titular de un derecho real que disfrute la renta.	Ser propietario de un vehículo o automóvil.	Prestación de exhibición de espectáculos públicos, entretenimiento o diversión en el Municipio.	Ejercicio de la actividad publicitaria -	Billetes, formularios y demás instrumentos mediante los cuales se participe en sorteos apuestas y cualquier otra actividad en el sistema de juegos lícitos.

**Fuente:** Elaboración propia (2011).

## Continuación del Cuadro 1: Impuestos Municipales

Impuestos	De industria y comercio	Inmobiliario urbano	Patente vehicular	Espectáculos públicos	Publicidad comercial	Juegos y apuestas lícitas
<b>Característica</b>						
<b>Base imponible</b>	Monto de los ingresos brutos.	Valor fiscal del bien.	Valor estimado del vehículo de acuerdo a la depreciación y la inflación.	Se establece una suma fija según sea el espectáculo.	Metros cuadrados, tiempos de ejecución y periodicidad.	Se fija por precio o valor de los formularios. Billeto o boletos de juegos ilícitos.
<b>Materia imponible</b>						
<b>Exenciones</b>	Artículo 115 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal y de Ordenanzas respectivas.		Cuando el valor de la entrada no exceda a bolívares 10.			Para las rifas con fines benéficos, insti. Culturales, beneficencia y asistencia social.
<b>Exoneraciones</b>	Artículo 115 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal y de Ordenanzas respectivas.		Cuando el espectáculo es sin fines de lucro, o con fines benéficos.			

**Fuente:** Elaboración propia (2011).

El desarrollo del impuesto general y progresivo a la renta de tipo personal con su gran rendimiento y máxima equidad tributaria, es el que determina un cambio total en el predominio de los sistemas tributarios, de los impuestos personales sobre los impuestos objetivos, es decir, de los impuestos personales sobre los impuestos reales, así como, de los impuestos directos sobre los indirectos. Esto sucedió en Venezuela, a partir de 1943, donde empezó a regir el impuesto sobre la renta; el cual se ha comportado como un impuesto de índole personal, -excepción hecha al impuesto de sucesiones de poco rendimiento-. El referido impuesto ha arrojado una mayor productividad, es ideal para calcular la capacidad tributaria del contribuyente, ha sido referencia universal en este particular, donde el impuesto sobre la renta es el eje del sistema tributario, en él descansan los principios de justicia y equidad que deben regir en el impuesto, así como en los financieros y los administrativos, Fariñas (1986).

Los impuestos directos predominan por ser más personales que los impuestos indirectos; y éstos se mantienen especialmente sobre los consumos como un complemento del impuesto sobre la renta. Sin embargo, en los últimos tiempos se ha observado la idea de retornar a los impuestos generales al consumo, como fórmula medir óptimamente la capacidad tributaria, pues el impuesto sobre la renta ha agotado sus posibilidades de rendimiento y tiene ciertas tendencias a ser evadido o excluye a algunas personas de tributar.

A su vez, Fariñas (1986) destaca que en los Estados Unidos, Inglaterra y Francia, y en otros países latinoamericanos, se han adoptado los impuestos generales a las ventas cual valor agregado, naciones donde predomina el impuesto indirecto y se ha tratado de consultar mejor la capacidad tributaria, incluso utilizando tarifas progresivas. El eje de la organización tributaria en la comunidad económica europea se basa más en la opción del impuesto al valor agregado que es un impuesto general al consumo, desarrollado especialmente en Francia y extendido a los demás países europeos; éste es un impuesto general a la renta.

Rememora que en la ex Unión Soviética, los núcleos esenciales de los ingresos tributarios eran el impuesto a las ventas de las empresas estatales, y el impuesto sobre los beneficios de dichas empresas; complementando éstos con un

impuesto a las rentas sobre sueldos que devengaban los funcionarios públicos y de las empresas estatales. En este sentido, se infiere, que los sistemas tributarios a *grosso modo*, salvo diferencias globales cuantitativas, no difieren entre los países socialistas y los países capitalistas. Indudablemente, el área tributaria entreteje un puente entre posturas ideológicas aparentemente irreconciliables, el socialismo y el capitalismo, a través de las finanzas públicas.

Por consiguiente, para Fariñas (1986), la tendencia es seleccionar como fuente tributaria a la renta, no solamente en su sentido estricto, sino también en su sentido amplio, esto incluye las llamadas ganancias de capital, derivadas de las ventas de bienes muebles o inmuebles, constituyendo en el fondo, rentas en el sentido amplio, en el sentido fiscal. Excepcionalmente se considera el capital como fuente imponible, sólo existen impuestos disuasivos sobre el capital para evitar los capitales ociosos; bien sean estas sumas de dinero, o bienes inmuebles, y solamente en situaciones anormales, conflictos bélicos u otros elementos que incidan en la sociedad, se toma como fuente de tributación al capital, pero siempre en forma excepcional y subordinado a la contingencia que se presenta.

Desde el punto de vista fiscal, los impuestos deben tener suficiente rendimiento, y para ello, obedecer a los principios de la productividad, elasticidad y estabilidad, estudiados oportunamente. Partiendo de la perspectiva económica, es necesario que el sistema tenga flexibilidad para convertir la fiscalidad en un instrumento de promoción económica, y al revés, que trabaje la producción nacional. Naturalmente, se aspira que los impuestos estimulen el progreso, y no que sean un obstáculo para el desarrollo, esto significaría acabar con la fuente misma de los impuestos y tributos. Asimismo, en la órbita de justicia individual y social, los tributos deberían ocasionar un sacrificio mínimo al contribuyente; y distribuirse en forma general y equitativa entre los ciudadanos según su capacidad tributaria.

En definitiva, un sistema fiscal ideal debe ser equitativo, soportable y de alto rendimiento. En todo caso, se aspira que el sistema nacional de tributos se adhiera naturalmente a los esquemas de justa redistribución del ingreso y justicia nacional, en procura del fortalecimiento del bienestar de la ciudadanía que paga sus tributos. Es

imperiosa la necesidad de encausar la recaudación tributaria, para la población en general es ilógico cancelar impuestos o tributos y ver que al cumplir con su deber ciudadano, esos recursos invertidos no mejoran su calidad de vida, consideran los impuestos en su conjunto y no en forma individual. En otras palabras, el sistema tributario debe ser productivo, elástico, compatible con la renta nacional y con las ideas de justicia imperantes.

#### **2.2.4. Origen de las finanzas**

Para De Juano (1969), el individuo tiene una trayectoria precaria con relación al Estado y el Estado tiene poder de coacción sobre los individuos. Este autor clasifica los Estados de la siguiente manera:

- “El Estado Antiguo: Sus finanzas eran parasitarias, descansaban en la imposición de contribuciones a los vencidos y a los esclavos, servicios, etc.”
- El Estado Feudal: En el Medioevo, sin un respeto a los derechos naturales del individuo, en el cual las finanzas se basaban en la renta del suelo; siendo el “señor” el amo, a quien se debían los vasallos, mientras que los nobles tenían a su cargo la defensa porque aportaban su brazo y su patrimonio. No había pues diferenciación entre el patrimonio del monarca y el patrimonio del Estado
- El Estado Absoluto: Imperaba en el mismo, el concepto de las finanzas regalísticas. La frase de Luís XIV, “I’ État c’ est moi” constituye una gráfica representación de esta época. En ella surgieron los privilegios que beneficiarían a la clase gobernante, a la nobleza y al clero.
- El Estado Representativo: En el nacen, puede decirse, las finanzas tributarias y el poder de imposición. Es el pueblo, por medio de sus representantes el que impone los tributos que han de satisfacer las exigencias de la actividad financiera estatal” (p.52).

Se observa así, como las finanzas pasan por una serie de etapas en las que el autor (De Juano) demuestra la evolución de éstas con el transcurrir de los años. Es importante esquematizar mediante un cuadro evolutivo las inferencias del autor, para comprender con claridad el desarrollo de las finanzas y el papel que ha cumplido el Estado en las diferentes épocas.

## Cuadro 2

### Clasificación histórica de la evolución del Estado

<p><b>FUNCIONES</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Garantizar la defensa Nacional.</li> <li>-Garantizar las relaciones internacionales.</li> <li>-Ejercer y aplicar privilegios sociales.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Vigilar los derechos y deberes de los súbditos.</li> <li>-Administrar las riquezas comunes.</li> <li>-Ser guardián de la soberanía interna y externa.</li> <li>-Cuidar la salud y la educación.</li> <li>-Ser propulsor de las empresas y del desarrollo de la economía.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Distribuir equitativamente la riqueza.</li> <li>-Ejercer una intervención reguladora generadora de riqueza.</li> <li>-Promover la independencia económica</li> </ul>
<p><b>CARACTERÍSTICAS</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-El Estado tiene el poder político y territorial.</li> <li>-El sistema monetario se fortalece con la acumulación de oro y plata.</li> <li>-La explotación se basa en el producto primario de la tierra.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Se inicia el estudio de las finanzas públicas.</li> <li>-Los sistemas fiscales empiezan a estructurarse.</li> <li>-El Estado empieza la tributación como fuente de recursos importantes.</li> <li>-Se inicia la utilización de empréstitos como forma de enjugar el déficit fiscal.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Explotación racional de los recursos naturales.</li> <li>-Intervencionismo estatal para fomentar el desarrollo económico.</li> <li>-La actividad financiera estatal comienza a perfeccionarse.</li> <li>-La tributación constituye una rama poderosa que el Estado maneja estratégicamente.</li> <li>-Las reformas tributarias representan un mecanismo importante en los programas de gobierno.</li> </ul>

**Fuente:** Elaboración propia a partir de la información aportada por De Juano (2011).

Por medio del cuadro anterior se verifica que el Estado haciendo uso de su poder comienza a implementar las llamadas finanzas tributarias y el poder de imposición. Desde el nacimiento de los Estados en siglos precedentes hasta nuestros tiempos, esto se ha ido perfeccionando.

Ahora bien, para Fariñas (1986), “la ciencia de las finanzas públicas, ciencia social, ciencia humana, en contraposición a las ciencias de la naturaleza, está ubicada entre la economía, el derecho y la política, y estudia una de las más importantes funciones del Estado, la llamada actividad financiera”.

La actividad financiera al momento que el Estado logra ingresos públicos, sean de la renta que producen los bienes públicos (renta de la tierra, renta petrolera, minera, industrial o proveniente de empresas públicas); o de las rentas derivadas de las empresas privadas (impuestos, tasas, crédito público).

De lo expuesto con anterioridad, se deduce que la actividad financiera tiene dos fases principales: La fase de los ingresos públicos: fase recaudatoria, de adquisición de medios económicos; en el presupuesto de ingreso del Estado se señalan y autorizan esos recursos, tales como los impuestos, las tasas, los empréstitos públicos y las rentas de su propio dominio como las rentas petroleras y las mineras. La fase de la inversión: de los recursos obtenidos en la fase recaudatoria para la satisfacción de las necesidades públicas, o sea, la fase del gasto público.

En cuanto a la actividad financiera, se observa que el autor hace alusión a los lineamientos que regulan dichas actividades. “la expresión más procedente a la de la actividad financiera es el derecho financiero, pues aunque la voz “financiero” se relaciona también con las cuestiones de bolsa, moneda, y banca, existen las finanzas privadas y las finanzas públicas”.

Por su parte, Moya Millán (2003) expresa que, en el sistema financiero venezolano, algunos autores utilizan las expresiones finanzas públicas y/o hacienda pública, esto comprende los bienes, rentas y deudas que conforman el activo y el pasivo de la nación, y todos los demás bienes y rentas cuya administración corresponde al poder nacional. Ambas distinciones son sinónimas y se considera

como más cercana la de hacienda pública, como ciencia que como instrumento financiero<sup>4</sup>.

Esteban Jaramillo, citado por Moya Millán (2003), aclara:

“La hacienda pública es cosa distinta de la ciencia de la hacienda pública, llamada también ciencia de las finanzas y ciencia fiscal. Ésta es el conjunto de reglas y principios que determinan la manera de construir, administrar e invertir el patrimonio público. En la constitución del patrimonio público, la ciencia fiscal estudia la manera de formarlo, analizando detalladamente las distintas fuentes de ingresos que componen el tesoro o el erario, así de aquellos que emanan de la comunidad misma, como de los que provienen del tesoro de los particulares. En la administración del expresado patrimonio, la ciencia fiscal estudia la organización que debe darse al manejo y recaudación de los ingresos públicos, señalando las normas para que aquellas funciones se desempeñen con mayor eficacia, equidad y economía”. (p.107)

Moya Millán (2003) señala que la Hacienda Pública en sentido general, es el conjunto de bienes del Estado con su consecuente administración. En forma científica, se ha definido la Hacienda Pública como la ordenación económica activa, creada por la sociedad de un determinado territorio con el fin de satisfacer necesidades comunes, a inaccesibles en forma individual, propósito que se obtiene con el empleo de los medios tomados de la economía de los particulares a través de contribuciones obligatorias, como son los tributos. (p.109).

En Venezuela las finanzas públicas constituyen una actividad económica propia del sector público, con una determinada estructura que corresponde a los esquemas de la economía de mercado. Del modelo económico que opera en la nación, se obtienen los recursos, y también planifica la forma que esas rentas serán distribuidas. Las finanzas nacionales comprenden los bienes, la renta y deudas que tiene la nación.

---

<sup>4</sup> Por su parte, el Sistema de Tesorería está integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos a través de los cuales se presta el servicio de tesorería. (p.107)

El Estado para cumplir sus funciones y afrontar los compromisos derivados de su propia naturaleza debe contar con recursos, los mismos se obtienen a través de diferentes procedimientos legalmente establecidos, basados por antonomasia en los principios constitucionales.

### **2.2.5. Obligación tributaria**

Sobre este tópico se ha escrito un considerable bagaje informativo. Para comprender la obligación tributaria por la ciudadanía y los organismos jurisdiccionales competentes, existen leyes y códigos donde aparecen diversas definiciones al respecto.

Para Ramón Valdés Costa (1996), “La obligación tributaria que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía o con privilegios especiales”. (p.303)

## **2.3. El derecho tributario**

### **2.3.1. Bases teóricas de la fiscalización**

La fundamentación teórica sobre la fiscalización emerge del derecho tributario, por ende, es ineludible denotar el origen del derecho tributario y su connotación en el Estado venezolano. Moya Millán (2003), expresa “El derecho tributario, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, reglamentándolos en sus diversas formas”.

Los expertos en este ámbito: españoles, italianos y brasileños usan la denominación “derecho impositivo”, y “derecho tributario”; los alemanes, “derecho impositivo”; y “derecho fiscal, para los franceses. El magíster Edgar Moya considera

que, la denominación “derecho tributario” es la más correcta por su carácter genérico, y expresa que:

“El derecho tributario o derecho fiscal, es la rama del derecho financiero que se propone estudiar al aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares”.

Precisamente por la diversa naturaleza de las materias que integran la vasta rama del derecho financiero, es más adecuado usar un criterio sistemático, adoptar como objeto de una disciplina jurídica diferenciada sólo aquella parte del derecho financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, cuyas normas son, en efecto, susceptibles de coordinarse en un sistema científico, por ser los que regulan de un modo orgánico una materia bien definida, la relación jurídico-tributaria desde su origen hasta su realización. (*Op. cite*, p.129).

## **2.4. Los Principios del derecho tributario**

El derecho tributario se fundamenta en los principios establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, máximo órgano legal del ordenamiento jurídico nacional, de obligatorio cumplimiento en el accionar de las operaciones realizadas en materia tributaria.

### **2.4.1. Principio de legalidad**

Se define como el principio de reserva legal de la tributación. La doctrina lo considera regla fundamental del derecho público. Este basamento legal, constituye una garantía esencial en el derecho constitucional, cuya naturaleza requiere que todo tributo sea “sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los

procedimientos establecidos por la constitución para la sanción de las leyes y contenida en una norma jurídica”. Moya Millán (2003, p.49)

Este principio está fundamentado en la necesidad de proteger a los contribuyentes. El derecho de propiedad se encuentra consagrado en el artículo 115 de la constitución nacional, el cual señala:

**Artículo 115:** Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes.

Así mismo, el Código Orgánico Tributario (2001) en su artículo 3, establece:

**Artículo 3:** Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.
3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.
4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código.

**Parágrafo primero:** Los órganos legislativos nacional, estadales y municipales, al sancionar las leyes que establezcan exenciones, beneficios, rebajas y demás incentivos fiscales o autoricen al poder ejecutivo para conceder exoneraciones, requerirán la previa opinión de la Administración Tributaria respectiva, la cual evaluará el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal. Asimismo, los órganos legislativos correspondientes requerirán las opiniones de las oficinas de asesoría con las que cuenten.

**Parágrafo segundo:** En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el

Parágrafo Tercero de este artículo. No obstante, cuando se trate de impuestos generales o específicos al consumo, a la producción, a las ventas o al valor agregado, así como cuando se trate de tasas o de contribuciones especiales, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que anualmente en la ley de Presupuesto, se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca.

**Parágrafo tercero:** Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la Administración Tributaria Nacional reajustará el valor de la unidad tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código. En los casos de tributos que se liquiden por períodos anuales, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente durante por lo menos ciento ochenta y tres (183) días continuos del período respectivo. Para los tributos que se liquiden por períodos distintos al anual, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente para el inicio del período.

Este principio constitucional, funciona como freno a los posibles abusos y excesos de la administración pública, que pudieran estar en detrimento de los contribuyentes. El pago de tributos, podría considerársele como la intromisión del Estado en la economía de los particulares. Sin embargo, todo connacional tiene que colaborar con parte de su pecunio al erario público, es responsabilidad ineludible de los ciudadanos aportar un mínimo de sus ingresos, esa es la lógica natural. Por otra parte, algunos constitucionalistas consideran que la creación de los tributos es consecuencia de la voluntad popular, ya que los encargados de legislar sobre la materia son elegidos democráticamente por el soberano. (p.133 y 134)

#### **2.4.2. Principio de generalidad**

El principio de la generalidad del impuesto se basa en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) establece: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales que establezca la ley”.

Esto significa que se impone una obligación jurídica general a todos los habitantes del país, excluyéndolos de privilegios que traten de revelar esa condición. La generalidad no excluye la posibilidad de establecer exenciones o exoneraciones.

El maestro Villegas, citado por Moya Millán (2003) expresa, este principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él (p.135)

### **2.4.3. Principio de igualdad**

El principio de igualdad tributaria no significa igualdad ante la ley. Señala que la ley tiene que dar un tratamiento igualitario a la ciudadanía, éste principio no exime a las cargas tributarias. Así pues, los legisladores deben garantizar un tratamiento igualitario a los contribuyentes, no es que los jueces o administraciones deban tratar a todos con igualdad ante la ley sino que el trato ha de ser justo; por consiguiente, el principio de igualdad es un límite para el poder legislativo.

La Carta Magna consagra el principio de igualdad en el artículo 21, de esta manera:

**Artículo 21.** Todas las personas son iguales ante la ley; en consecuencia:

1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona.
2. La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables; protegerá especialmente a aquellas personas que por alguna de las condiciones

antes especificadas, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.

3. Sólo se dará el trato oficial de ciudadano o ciudadana; salvo las fórmulas diplomáticas.
4. No se reconocen títulos mobiliarios ni distinciones hereditarias.

Ossorio, citado por Moya Millán (2003) considera que, la igualdad se orienta por lo cuantitativo patrimonial antes que por la equiparación plena en las contribuciones personales, para que aporte más quien más tiene o quien más gana. (p.137)

El principio de la igualdad se identifica con el de la capacidad contributiva, ya que observa todos los valores sobresalientes para la actividad del Estado, que corresponden a los fines y deseos de la política fiscal. (p.136)

#### **2.4.5. Principio de progresividad**

El principio de la progresividad, conocido como el de la proporcionalidad, exige que la fijación de los tributos a los ciudadanos habitantes de un país, sean en proporción a sus ingresos o capacidad contributiva. A mayor ingreso mayor impuesto. Consagrado en el artículo 316 de la Carta fundamental que contempla:

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.

La doctrina ha considerado que la progresividad es equivalente al principio de igualdad que quiere decir paridad, y por lo tanto, la progresividad significa igualdad con relación a la capacidad contributiva.(p.137)

#### **2.4.6. Principio de la no confiscatoriedad**

La Constitución Nacional en los artículos 115 y 117 consagra el derecho a la propiedad privada, asegura su inviolabilidad, su uso y disposición, prohibiendo la confiscación de la misma.

Un tributo es confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta. García Belsunce, citado por Moya Millán (2003), expresa que la confiscatoriedad en los impuestos inmobiliarios se presenta cuando se afecta el capital del contribuyente; en el impuesto a las ganancias cuando el *quantum* del tributo es irrazonable; en los tributos indirectos, acreditada la no-traslación, cuando afecta al capital empleado, y en las tasas de servicio o el *quantum* de la tasa no guarde proporción alguna con el costo directo o indirecto del servicio prestado. (García Belsunce Horacio. Estudio de derecho tributario).

Para Ataliba (1993), el análisis debe partir del principio de la capacidad contributiva que es consagrado en el derecho brasileño. Este principio se traduce en la exigencia de que la tributación sea graduada de forma tal de adoptarse a la riqueza de los contribuyentes. Implica que cada ley tributaria tome aspectos de esta riqueza, pero sin destruir su base creadora. Tanto el conjunto de impuestos, como cada impuesto, han de adecuarse a la capacidad económica de los contribuyentes. Y por capacidad económica ha de entenderse a la real posibilidad de poder ser disminuida patrimonialmente, pero sin destruirla, y sin que pierda la posibilidad de persistir generando la riqueza que es materia de la tributación. La violación de esta regla por excesos tributarios configura confiscación, constitucionalmente vedada, además de una suprema irracionalidad. (Ataliba Gerardo. Ponencia Nacional de Brasil. XIV Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario).

### **2.4.7. Principio de la justicia tributaria**

El principio de justicia tributaria está consagrado en el artículo 316 de la Constitución, anteriormente citado, significa que un tributo es justo en la medida que grave a todos con igual intensidad.

Carl Smith en 1976 expresó que: “Los súbditos debían contribuir al sostenimiento del Estado de acuerdo a su capacidad”. El sistema tributario debe procurar la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del responsable o contribuyente, respetando el principio de la progresividad.

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la Conferencia Internacional Americana, celebrada en Bogotá, Colombia en el año 1948, dispone en el artículo XXXVI: “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

### **2.4.8. Principio de la no retroactividad**

Ninguna norma podrá aplicarse con carácter retroactivo, salvo que favorezca al infractor. Este principio se encuentra consagrado en la Carta Fundamental en su artículo 24 y en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario en los siguientes términos:

**Artículo 24.** Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia, aún en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron.

Cuando haya dudas se aplicará la norma que beneficie al reo o a la rea.

**Artículo 8:** Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su promulgación.

Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aún en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.

Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.

Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo.

La Convención Americana sobre Derechos Humanos, del cual nuestro país es parte, instituye en el artículo 9, el principio de legalidad y no retroactividad de la manera siguiente:

**Artículo 9.** Principio de legalidad y de no retroactividad.

Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posteridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

#### **2.4.9. Principio de prohibición de impuesto pagadero en servicio personal**

La Carta Magna en su artículo 317 establece. “que no podrá establecerse ningún impuesto pagadero en servicio personal”. Este principio consagra los derechos individuales de la persona.

#### **2.4.10. Principio de la exigencia de un término para que pueda aplicarse la ley tributaria**

Este principio se encuentra consagrado en la Carta Magna en el artículo 316 y en el Código Orgánico Tributario en su artículo 8, y significa que toda ley debe fijar un tiempo para su entrada en vigencia. De no hacerlo por olvido del legislador o por cualquier otra causa, se entenderá, fijados en sesenta días continuos a su publicación en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Estos principios desarrollados separadamente, los encontramos resumidos en el artículo 3 de la Ley General Tributaria y Procedimientos Tributarios de España de la manera siguiente. “La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. (p.140 y 141)

### **2.5. La Administración Tributaria**

Es aquella rama de la Administración Pública, en la cual, a través de sus órganos, corresponde la aplicación de las disposiciones necesarias para el cumplimiento de la ley tributaria, la conservación y fomento de los intereses públicos confiados a ella, y a la solución, en sede administrativa, de los conflictos de intereses que puedan surgir entre el sujeto activo y el sujeto pasivo tributario.

La Administración Tributaria tiene ciertas facultades, atribuciones y funciones que establece la ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos, en especial la de recaudar los tributos y sus accesorios, ejecutar procedimientos de verificación; liquidar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios; solicitar de los órganos judiciales las medidas cautelares, adoptar medidas administrativas, inscribir en los registros, de oficio o a solicitud de parte, a los sujetos que determinen las normas tributarias; diseñar un registro único de identificación que abarque todos los supuestos exigidos por las leyes especiales tributarias, establecer sistemas de información, de análisis estadístico, económico y tributario; aplicar las normas en materia tributaria, suscribir convenios, aprobar o desestimar las propuestas para la valoración de operaciones efectuadas entre partes vinculadas en materia de precios de transferencia, reajustar la unidad tributaria (U.T), diseñar, desarrollar y ejecutar todo lo relativo al resguardo nacional tributario.

### **2.5.1. Validez de los documentos y sistemas informáticos**

El objetivo fundamental de la disposición consiste en incorporar los sistemas informáticos, a las actividades oficiales de la Administración Tributaria, en sus relaciones con los sujetos pasivos.

### **2.5.2 Fuentes de sustentación legal de los actos de la Administración Tributaria**

La Administración Tributaria para fundamentar sus actos podrá utilizar diferentes fuentes de conocimiento, expedientes, documentos o registros realizados en Venezuela por cualquier otra autoridad u organismo en materia tributaria. (Art. 123 COT 2001)

### **2.5.3. Concurso debido a la Administración Tributaria**

Las autoridades civiles, políticas, administrativas y militares de la República, de los estados y municipios, los colegios profesionales, asociaciones gremiales, asociaciones de comercio, y producción, sindicatos, bancos, instituciones financieras, de seguro y de intermediación en el mercado de capitales, los contribuyentes, los responsables, los terceros y, en general, cualquier particular u organización, tienen la obligación de prestar su participación o colaboración a la Administración Tributaria y de suministrar la información que pudiera ser requerida por los funcionarios competentes.

El párrafo único de la norma, elimina la posibilidad de invocar el denominado secreto bancario y el secreto profesional. Dado que el legislador no calificó la dependencia; el profesional del área de la contaduría pública y el abogado del área de tributos, no podrán rehusar información a la Administración Tributaria respecto a determinados contribuyentes con los cuales mantuviesen vínculos contractuales de trabajo, asesoría profesional, etc. Art. 124 COT (2001).

### **2.5.4. Medios electrónicos o magnéticos**

La Administración Tributaria podrá utilizar medios electrónicos o magnéticos, en los siguientes casos:

Recibir, notificar e intercambiar: documentos, declaraciones, pagos, actos administrativos y en general cualquier información, sin que sea necesaria para su validez, la existencia física de sus originales. (Art.125 del COT 2001)

### **2.5.5 .Información y documentos de carácter reservado**

El legislador le atribuye carácter reservado a las informaciones y a los documentos que la Administración Tributaria obtenga por cualquier medio procedente de acuerdo con la ley. (Art. 126 COT 2001)

### **2.5.6. Facultades de fiscalización y determinación**

La Administración dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pudiendo especialmente:

1. Practicar fiscalizaciones.
2. Exigir a los contribuyentes, responsables y terceros la exhibición de su contabilidad.
3. Requerir comparecencias.
4. Practicar avalúos o verificaciones físicas.
5. Recabar informes y datos de los funcionarios o empleados públicos.
6. Retener y asegurar documentos revisados durante la fiscalización y tomar medidas para su conservación.
7. Requerir copia de los soportes magnéticos.
8. Utilizar programas y mecanismos de aplicación en auditoría fiscal.
9. Adoptar las medidas administrativas necesarias para impedir la destrucción, desaparición o alteración de la documentación que se exija.
10. Requerir informaciones de terceros relacionados con los hechos objeto de la fiscalización.
11. Practicar inspecciones y fiscalizaciones en locales y medios de transporte de los contribuyentes.
12. Requerir el auxilio del Resguardo Nacional Tributario u otras fuerzas públicas.

13. Tomar posesión de los bienes incurso en ilícitos tributarios.
14. Solicitar medidas cautelares conforme al COT (2001). Art. 127.

### **2.5.7. Medidas administrativas para la conservación u otra prueba relevante**

Tienen por objetivo precaver la desaparición, destrucción o alteración de los elementos de prueba y deberán ser proporcionales. Si el objetivo difiere, pudiera pensarse que no se está en presencia de una medida de esta naturaleza.

La medida administrativa consiste en la retención y recaería sobre archivos, documentos o equipos electrónicos de procesamiento de datos. Se procede al levantamiento de las citadas medidas, si desaparecen las circunstancias que la justificaron.

Los funcionarios encargados de la fiscalización podrán retener la contabilidad o los medios que la contengan, por un plazo de retención que no exceda de treinta (30) días continuos. Este plazo será fijado en los casos en que así se justifique. (Art. 128 del COT 2001).

### **2.5.8. Lugares donde se desarrolla la fiscalización**

El proceso de fiscalización podrá realizarse en uno u otro de los lugares previstos por el legislador, o en una pluralidad de ellos, en la medida que así se justifique. (Art. 129 COT 2001).

### **2.5.9. Determinación de oficio**

Ocurriendo el hecho imponible previsto en la ley, y cuya materialización da lugar al nacimiento de una determinada obligación tributaria, los sujetos pasivos habrán de determinar y cumplir por si mismos la referida obligación, o en su defecto,

suministrar la información pertinente para que la determinación pueda ser realizada por la Administración Tributaria.

Lo anterior, constituye la regla general aplicable en la mayoría de los casos. Sin embargo, el Código Orgánico Tributario establece la posibilidad de que la Administración pueda seleccionar alguna de las dos (2) modalidades de determinación de oficio, bien sea (sobre la base cierta o sobre la base presuntiva) y solicitar medidas cautelares. Art. 296 COT (2001). La Administración Tributaria puede pedir al tribunal, con el fin de asegurar la recaudación de los tributos ya determinados, pero que por razones de plazo pendiente no sean exigibles, o por la interposición de los recursos hayan dejado de serlo, “decrete medidas cautelares suficientes”. Dichas medidas son cautelares, es decir, preventivas del riesgo de no pago, y deben ser solicitadas al tribunal competente, el cual las decretará sobre la base de la concurrencia de los hechos: El documento en que conste el crédito fiscal y el riesgo que corre su recaudación, según justificación fundamentada pero sumaria que deberá hacer la Administración en las siguientes situaciones:

- Sujeto pasivo omitió presentar la declaración
- Declaración presentada ofrece dudas respecto a su veracidad.
- Una vez requerido el contribuyente no exhiba libros o documentos pertinentes o no suministre elementos necesarios para poder hacer la determinación.
- Declaración no respaldada por documentos de contabilidad u otros medios que permitan conocer los antecedentes y el monto de las operaciones para calcular el tributo.
- Libros, registros y demás documentos que no reflejen patrimonio real del contribuyente.
- Cuando así lo establezcan el COT 2001 o expresamente las leyes tributarias. (Artículo 130 COT 2001)

### **2.5.10. Sistema para la determinación de oficio por la administración tributaria:**

Consagra dos (2) sistemas: sobre base cierta y sobre base presuntiva. Ambas modalidades son “de oficio”, vale decir, por iniciativa de los órganos administrativos oficialmente, sin previo requerimiento al sujeto pasivo.

- Sobre base cierta, con apoyo de todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos imponibles.
- Sobre base presuntiva, en mérito de los elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria. (Art. 131 COT 2001).

El COT (2001), señala cinco (5) casos en los cuales la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación del tributo sobre base presuntiva:

1. Oposición u obstaculización al inicio o desarrollo de la fiscalización.
2. Dos o más sistemas de contabilidad paralelos con contenido diverso.
3. Ausencia de presentación de libros y registros, ni documentación comprobatoria, ni suministro de informaciones sobre operaciones registradas.
4. Irregularidades tales como:
  - 4.1. Omisión de registro de operaciones y alteración de ingresos, costos y deducciones.
  - 4.2. Registro de compras, gastos o servicios sin los respectivos soportes.
  - 4.3. Omisión o alteración de los registros de existencias en inventarios o registros de existencias a precio distinto del costo.
  - 4.4. Incumplimiento de normas sobre valoración de inventarios o no establecimiento de mecanismos de control sobre los mismos.
5. Otras irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones. (Art. 132 COT 2001). (p.178)

## **CAPÍTULO III**

### **MARCO METODOLÓGICO**

## **Capítulo III**

### **Marco metodológico**

#### **3.1. Tipo y diseño de la investigación**

En este trabajo la investigación es de tipo descriptivo según el nivel de investigación, tiene un grado de profundidad intermedio en cuanto al abordaje de los conocimientos. Por tanto, al ser descriptiva, (Arias, F., 2006, p.24) tiene como propósito desglosar cada elemento para determinar el procedimiento sobre bases presuntivas, mediante un enfoque cualitativo.

En este apartado del capítulo III se desarrollan los aspectos pertinentes a la metodología a seguir, se exponen los métodos, las técnicas e instrumentos a utilizar. Para ello, es pertinente usar la modalidad de investigación de tipo documental, a través de un eje teórico-interpretativo de la realidad del objeto de estudio. En virtud de desarrollar la modalidad documental; obliga a la formulación del problema con características específicas, referidas al procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva. En este sentido, el desarrollo del estudio se apoya en la investigación de campo, puesto se pretende conseguir información actualizada, que servirá como base para la determinación de los diferentes elementos que darán respuesta a los objetivos planteados.

#### **3.2. Tipo de investigación**

En este segmento se exponen los argumentos metodológicos mediante los cuales se construyen los fundamentos teóricos de la investigación. Se toma el método documental con un diseño bibliográfico, el cual según Hernández (1998, p.59) et al, definen: “Cuando el objetivo es examinar un tema o problema de investigación que implica un análisis doctrinal y especulativo de documentos ya impresos u otro tipo de

instrumentos ya escritos”. En efecto, es válido cuando la revisión de la literatura es controvertida o cuando el fenómeno de estudio es reciente y las investigaciones y especulaciones que pudieran darse sobre determinado hecho social son novedosas y con un alcance medio por lo reciente del objeto bajo estudio; este pues es el caso del análisis de los principios normativos para el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva establecidos en el Código Orgánico Tributario Venezolano (2001).

Además, los estudios con un diseño bibliográfico aumentan el grado de conocimiento de fenómenos relativamente recientes, permiten obtener información para llevar adelante una investigación sobre la realidad socio-jurídica, ahondar en problemas sociales y señalar la inminente responsabilidad del Estado en éstas. Así como también establecer prioridades, identificar conceptos y variables que sirvan como precedente para nuevas investigaciones en el área.

La investigación se clasifican en cuatro variantes, estas son: Descriptivas, correlacionales, exploratorias y explicativas. Según el tipo de estudio que se realice, se adopta un sistema de investigación. Los pasos del método científico, a saber: la recolección de datos, el diseño, el muestreo y otros elementos difieren en los estudios descriptivos, exploratorios, correlacionales y explicativos. De acuerdo al nivel de investigación, es decir, el grado de profundidad con que se aborda un fenómeno, el estudio realizado se enmarcó en una investigación de tipo descriptivo. Hernández, Fernández y B. (2006) definen los estudios descriptivos como aquellos:

...que buscan especificar las propiedades, las características y los perfiles importantes de las personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis. En un estudio descriptivo se selecciona una serie de cuestiones y se mide o recolecta información sobre cada una de ellas, para así describir lo que se investiga. su objetivo no es indicar como se relacionan las variables medidas...es importante notar que la descripción del estudio puede ser más o menos general o detallada...la investigación puede ser más o menos profunda, aunque en cualquier caso se basa en la recolección de datos sobre el fenómeno y su contexto....(p.117-120)

Las investigaciones documentales con diseño bibliográfico se definen por la orientación que el investigador desarrolla, generalmente, describe situaciones e historias. Esto se condensa en explicar cómo se manifiesta determinado fenómeno. Los estudios documentales delimitan las cualidades de personas, comunidades, grupos, instituciones o aspectos proclives a un diagnóstico científico.

Cabe destacar, que la investigación descriptiva que se encuentra concatenada a la documental. Arias (2006, p.46) afirma que la investigación descriptiva: “Consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno o grupo con el fin de establecer sus estructura o comportamiento”. La misma evalúa aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno a investigar. En un estudio descriptivo se observan las particularidades de un fenómeno y se mide cada una de ellas, para así describir lo que se investiga. Por consiguiente, el autor antes referido sostiene que el desarrollo sistemático de la investigación bibliográfica a partir de instrumentos, especulaciones e interpretaciones, aporta herramientas para realizar un análisis crítico, de especial interés para el jurista que esté interesado en determinada materia.

En este estudio, mediante esta tipología investigativa se aspira evaluar la situación crítica de la garantía social ofrecida por el Estado, específicamente las facultades de supervisión de la Administración Tributaria, la cual en los últimos años se ha convertido en un sistema independiente, en busca de transparencia y eficiencia. Asimismo, es necesario destacar que la investigación documental requiere el dominio fáctico del área objeto de estudio, para formular interrogantes e hipótesis que inician una expectativa de investigación. Por tanto, el análisis varía en sus niveles: siendo profundos o superficiales, pero con base en la medición de los alcances y consecuencias del fenómeno bajo estudio.

Para Claret (2009, p.15), citado por Hernández R. (2006), el paradigma cualitativo se interesa en comprender el comportamiento humano desde la óptica de sus protagonistas, pues se trata de una medición natural, análisis orientado al descubrimiento y descripción fundamentado en datos reales y diversos, conllevando a una aproximación fenomenológica.

La investigación de campo; según UPEL (1998, p.14), se refiere al análisis sistemático de problemas en la realidad, con el propósito de describirlos, interpretarlos, entender su naturaleza y factores constituyentes, explicar sus causas y efectos, o predecir su ocurrencia; usando para tal fin, métodos propios de los paradigmas o enfoques conocidos.

A su vez Arias (2006, p.31) señala: “la investigación de campo es aquella que consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos”. Atendiendo a lo anterior, el estudio se enmarcó la modalidad de investigación de campo, pues los datos fueron extraídos en forma directa de la realidad de los funcionarios de La Administración Tributaria diseñando instrumentos para tal fin.

El diseño de investigación, adoptó parámetros orientados a la resolución del problema planteado, remite a la investigación bibliográfica que “es la que se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos u otros tipos de documentos” (Arias, 2006, p.47). Dicha investigación permite ubicar el problema en un marco teórico. Este diseño se asume con la finalidad de tomar aquellos útiles para el desarrollo y demostración de las ideas enunciadas en el esquema de trabajo.

El diseño bibliográfico proporciona información general sobre diferentes cuestiones ¿Qué se ha investigado?, ¿Cuándo se realizaron los estudios anteriores?, procedimientos empleados, ¿en dónde se realizaron?, fallas, recomendaciones, entre otras; y los aspectos que se vinculen al problema de estudio. De igual forma, permite obtener del valor de la investigación, su significado y posible utilidad, hace posible la selección y evaluación de las fuentes impresas que contienen datos significativos para la solución del problema.

### 3.3. Informantes claves

El modelo cualitativo de investigación fue el empleado al seleccionar la muestra, por las características del estudio se le considera como metodología apropiada para consolidar los objetivos de la investigación. La escogencia de la muestra fue deliberada. La población está constituida por especialistas en el área tributaria, adscritos al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria de Mérida (SENIAT). Según Hernández *et al* (2006, p.562) en el proceso cualitativo la muestra se define como el “grupo de personas, eventos, sucesos, comunidades, entre otros, sobre los cuales habrán de recolectar los datos, sin que necesariamente sea representativo del universo o población que se estudia”.

En la muestra intencional, imperan criterios que se consideran útiles para lograr los objetivos de la investigación. Por ello, se suele eliminar los casos atípicos o muy peculiares, y calibrar la influencia de las cualidades excepcionales; sin embargo, se procura que la muestra sea representativa de los subgrupos naturales, que se complementen y equilibren recíprocamente.

Parafraseando a Martínez (2000, p.54), se persigue obtener una muestra haciendo énfasis en los casos más representativos, extrayendo de los informantes claves necesarias para la comprensión de la investigación (personas con conocimientos sólidos, y buena capacidad de información).

En tal sentido, por ser una investigación cualitativa, la población objeto de estudio es seleccionada de manera intencionada, es decir, directamente funcionarios que laboran en el SENIAT - Mérida, por esta vía se garantiza que las personas seleccionadas como unidad de análisis conocen el tema a estudio.

En el esquema metodológico a utilizar, el muestreo es no probabilístico. Arias F, (2006, p.85), considera que el muestreo no probabilístico es: “un procedimiento de selección en el que se desconoce la probabilidad que tienen los elementos de la población para integrar la muestra”. En esta investigación el muestreo es por tanto intencional y no probabilístico, pues los elementos fueron escogidos por criterios pre establecidos, es decir, quienes laboran en este organismo tributario han de contar con

algunas especificidades para participar en el estudio como unidad de análisis. Con la aplicación de este diseño de investigación, se conocerán las impresiones de los funcionarios del SENIAT-Mérida en relación con la fiscalización y determinación sobre base presuntiva y así poder llegar a las conclusiones pertinentes al respecto, que aplican los funcionarios del SENIAT-Mérida.

### **3.4. Técnicas e instrumentos de recolección de datos**

Las técnicas empleadas para la recolección de datos comportan las maneras o herramientas usadas en la obtención de la información requerida. Según Hernández (2004, p.367), en la se dispone de diversidad de instrumentos para medir las variables de interés y en algunos casos llegan a combinarse varias técnicas de recolección de los datos.

Las técnicas que se utilizaran en la presente investigación son:

- **Observación:** consiste en el registro sistemático, válido y confiable del comportamiento o la conducta en manifiestos. Para Múnich (1998), la observación en su significado más general, observar equivale a mirar con detenimiento; es la forma más usual con la que se obtiene información.
- **Entrevistas estructuradas:** Técnica que consiste en la obtención de información acerca de una parte de la población o muestra por medio de la utilización de instrumentos tales como cuestionario o entrevista. Para la obtención de la información se realizan preguntas que midan los diferentes indicadores previamente determinados en la operacionabilidad de las variables. (Múnich y Ángeles, p.52).

En relación con esta investigación las preguntas estarán relacionadas directamente con el objetivo general y los objetivos específicos de la investigación.

- **Análisis documental** se aplica con la finalidad de recopilar datos e información vinculada directamente con la investigación, en el cual incluyen, libros, leyes, información electrónica.

La técnica de la entrevista se considera adecuada, la observación directa de los fenómenos no es suficiente, por ende, es importante recabar las impresiones de personas que laboran en el SENIAT-Mérida, pues son los testigos directos de dichos hechos.

Las entrevistas aplicadas fueron de carácter semiestructuradas, consisten en una guía de preguntas con flexibilidad, dándole libertad a los entrevistados para que opinen sobre el tema. Con la aplicación de la entrevista se pretende conocer las opiniones de los entrevistados en relación al tema, mediante el uso de preguntas abiertas y/o cerradas. En la presente investigación, la guía consta de dieciséis (16) preguntas, debidamente validadas por los expertos del tema y atendiendo a las correcciones por ellos realizadas.

En la recolección de datos de esta investigación se emplearon instrumentos de registro de observación documental y la entrevista a once (11) funcionarios del SENIAT-Mérida.

### **3.5. Validez y confiabilidad**

Según Hernández y otros (2006) la validez “se refiere al grado en que un instrumento realmente mide la variable que se pretende medir” (p.277); es decir, que se pueda obtener lo que el investigador busca.

Con la finalidad cumplir con lo anteriormente descrito se aplicó la técnica de validación por razón del juicio de expertos, la cual se efectuó, mediante el juicio de

dos (02) expertos: una (01) experta en metodología y una (01) experta en materia tributaria, su revisión garantiza que el instrumento a ser utilizado estuviera bajo los criterios de pertinencia con el contenido de los objetivos, para así darle confiabilidad al estudio. La revisión del instrumento por parte de los expertos condujo a la realización de algunos ajustes, reconsideraciones y recomendaciones en la redacción del instrumento, quedando de esta manera validadas las entrevistas semi abiertas.

Estos expertos evaluaron el siguiente contenido:

- Si el instrumento se ajusta a los objetivos.
- Si el instrumento valúa las características que se quieren medir.
- Si el instrumento permite verificar lo que indica la teoría.

### **3.6. Técnicas de procesamiento y análisis de datos**

Esta técnica consiste en la recolección de los datos, que son evaluados y ordenados, para obtener información útil, los cuales a su vez son sometidos a diversas acciones durante la investigación. Este proceso se realiza de la siguiente manera:

- Selección y organización del material recogido mediante las fichas de registro, revisión bibliográfica y las entrevistas estructuradas.
- Clasificación y tabulación de los datos recolectados.

En la información obtenida por medio de la observación documental y las entrevistas estructuradas, se utiliza un análisis cualitativo; partiendo de que el aspecto cualitativo es la disciplina de interpretación mediante la cual se pueden comprender textos. De la misma manera a las leyes relacionadas con el tema de estudio se les aplica un análisis jurídico.

### **3.7. Sistemas de variables**

En la presente investigación las variables y su operacionalización se establecen tomando en cuenta los objetivos específicos del estudio, delimitándolas para evitar que la investigación se desvíe. El sistema de variables es la manera más explícita de resaltar los aspectos que provienen de las fuentes primarias o secundarias, lo que permite medir claramente los indicadores cuando están bien definidas las variables.

El aspecto o dimensión de un fenómeno que tiene como característica la capacidad de asumir distintos valores, ya sea cualitativa o cuantitativamente. Dicho esto, se procede a determinar al factor que se conoce como dimensión. Detectados los mismos, se sobrellevan a un proceso de descomposición que permite establecer los indicadores, que según Ramírez (1999), “es un referente empírico, concreto, tangible, cuya presencia en la realidad nos releva la presencia de la dimensión de la cual se desprende, y por ende, de la variables en estudio”. En este sentido, son los puntos más determinantes que definen una dimensión.

A continuación se presenta el cuadro del sistema de variables

### Cuadro 3

**Analizar los principios normativos para el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva establecido en el Código Orgánico Tributario Venezolano (2001)**

OBJETIVOS ESPECÍFICOS	VARIABLES	DIMENSIÓN	INDICADORES	TÉCNICAS/ INSTRUMENTOS	ÍTEMS
1. Identificar los fundamentos jurídicos del procedimiento administrativo tributario.	Marco histórico del sistema tributario venezolano.	Leyes de carácter. Impositivo. Doctrina tributaria y jurídica.	Factores jurídicos, económicos, sociales y culturales	Análisis documental. Fichas técnicas de registro.	1
2. Describir los principios del derecho tributario y su relación con las potestades de supervisión y control de la Administración Tributaria.	Estructura obligacional tributaria.	Código Orgánico Tributario.	Sujeto Activo.  Sujeto Pasivo.	Análisis documental.	2
3. Describir los principales obstáculos que impiden el fiel cumplimiento de los principios tributarios en los procedimientos administrativos sobre bases presuntivas.	Principios constitucionales y legales del Derecho Tributario.	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.  Código Orgánico Tributario.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Principio de Legalidad.</li> <li>• Principio de la Generalidad.</li> <li>• Principio de igualdad.</li> <li>• Principio de progresividad.</li> <li>• Principio de la no confiscatoriedad.</li> <li>• Principio de la justicia tributaria.</li> <li>• Principio de la no retroactividad.</li> <li>• Principio de prohibición de impuesto pagadero en servicio personal.</li> <li>• Principio de la exigencia de un término para que pueda aplicarse la ley tributaria.</li> </ul>	Análisis documental.	3

**Fuente: Elaboración propia (2011).**

**Continuación cuadro 3**

**Analizar los principios normativos para el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva establecido en el Código Orgánico Fuente: Elaboración propia 2008**

OBJETIVOS ESPECÍFICOS	VARIABLES	DIMENSIÓN	INDICADORES	TÉCNICAS/ INSTRUMENTOS	ÍTEMS
4.- Explicar las facultades de la Administración Tributaria para establecer la determinación y fiscalización sobre base presuntiva.	Potestades de la Administración Tributaria establecidas en el Código Orgánico Tributario Art. 121, Art. 124, Art. 127, Art. 131, Art. 132, Art. 133 y Art. 134.	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.  Código Orgánico Tributario.  Jurisprudencias.	Relación de los Principios del Derecho Tributario con las facultades de la Administración Tributaria.	Análisis documental.	4

**Fuente: Elaboración propia (2011).**

# **CAPÍTULO IV**

## **PRESENTACIÓN DE RESULTADOS**

## **Capítulo IV**

### **Presentación de Resultados**

En este apartado se presentan los resultados de cada uno de los ítems que conforman los planteamientos tratados en la investigación, los resultados serán mostrados de manera individual por cada una de las interrogantes o enunciados utilizados para realizar la recolección de información, esta presentación será breve por cuanto el objetivo final es realizar la composición interpretativa de cada uno de los elementos que en el contexto general miden las variables.

Los resultados e interpretaciones de cada objetivo de la investigación serán contrastados con los antecedentes de la investigación y con los referentes teóricos utilizados en el presente trabajo.

Es necesario señalar que la aplicación de la entrevista se realizó a once (11) funcionarios del SENIAT-Mérida, que pertenecen al objeto de estudio de la presente investigación. Pudiera pensarse que la muestra seleccionada es pequeña, pero los informantes claves fueron seleccionados con base a su experiencia laboral en el área de determinación y fiscalización sobre base presuntiva, con el fin de sustentar la revisión bibliográfica, y la obtención de indicadores importantes, para el estudio de manera exhaustiva de los procedimientos administrativos en materia de determinación de la obligación tributaria realizados en la Región Los Andes del SENIAT.

**1.- ¿Cree que las potestades de supervisión y control de la Administración Tributaria cumplen rigurosamente y a cabalidad con los principios del derecho tributario?**

**Gráfico 1**



**Fuente: Elaboración del autor (2011)**

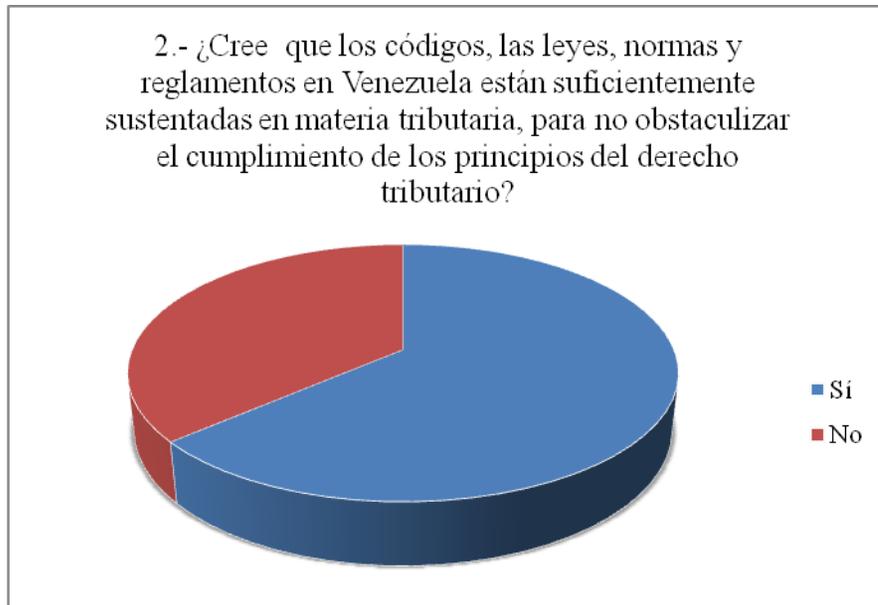
Si: 55%

No: 45%

Cinco (5) de las once (11) personas entrevistadas respondieron que no. Evidentemente los resultados obtenidos muestran una opinión dividida en cuanto al apego de los principios del derecho tributario, las garantías constitucionales otorgadas al sujeto pasivo de la obligación tributaria, más que una simple apreciación por parte del funcionario, prueban una inclinación a llevar a cabo las amplias potestades que se le atribuyen a la Administración Tributaria y que tienden a preservar, sobremanera los intereses del fisco, por encima de los derechos mínimos reservados al contribuyente.

**2.- ¿Cree que los códigos, las leyes, normas y reglamentos en Venezuela están suficientemente sustentadas en materia tributaria, para no obstaculizar el cumplimiento de los principios del derecho tributario?**

**Gráfico 2**



**Fuente: Elaboración del autor (2011)**

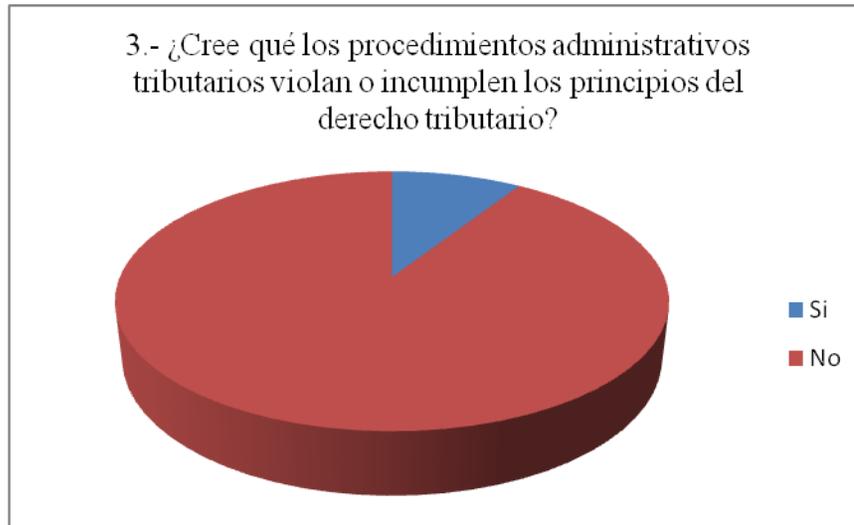
36%: No

64%: Si.

Siete (7) de los once (11) entrevistados respondieron que sí existe un fundamento jurídico sólido, mostrando la fortaleza que rige la relación jurídica tributaria. Por ende, la mayor parte de los entrevistados piensan que se establecen los extremos legales que tienden a mantener la equidad, al menos en el texto, entre los sujetos de la estructura obligacional tributaria.

**3.- ¿Cree que los procedimientos administrativos tributarios violan o incumplen los principios del derecho tributario?**

**Gráfico 3**



**Fuente: Elaboración del autor (2011)**

Si. 9%.

No: 91%.

El porcentaje se inclinó a favorecer al derecho objetivo, puesto que debe tenerse claro que las bases del derecho tributario venezolano se sustentan o se sostienen sobre la doctrina clásica del derecho tributario, y por tanto, como las fuentes de esta rama del derecho como cualquiera otra potestad o atribución delegada al Estado en materia tributaria debe procurar mantener los principios del derecho tributario en cuanto a la igualdad, generalidad, progresividad, entre otros, y es un deber de cualquier funcionario de la administración tributaria garantizarlos.

**4.- ¿Qué procedimiento incumple los principios del derecho tributario según su opinión? Mencione brevemente.**

**Gráfico 4**



**Fuente: Elaboración del autor (2011)**

27% Si

27% no respondió

45% No

En esta interrogante, los resultados se presentaron de esta manera: cinco (5) de los entrevistados dijeron que NO, tres (3) dijeron que SI, y NO RESPONDIERON tres (3). Según lo indican las valoraciones esgrimidas por los funcionarios del SENIAT son fluctuantes. Uno de los encuestados respondió que todo está vinculado a la tipología del procedimiento aplicado, sean de naturaleza administrativa o trámites simples.

Una de las aseveraciones está concatenada a que los procedimientos administrativos corresponden a lo estipulado en los basamentos legales de la nación venezolana, están contemplados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 y el Código Tributario de 2001, siendo éstas las máximas leyes

que garantizan el debido proceso en materia tributaria y fiscal, por tanto los funcionarios públicos y contribuyentes han de adherirse a lo que establece la norma, de no ser así, están incumpliendo con el marco legal. En el mismo orden de ideas, otro de los encuestados alega que en el texto constitucional se contempla el Principio de la Legalidad, Principio de Capacidad Contributiva, Principio de la Equidad y que dichas normativas han de ser acatadas, sino se incumplen los principios del derecho tributario.

Otra de las preocupaciones de uno de los participantes en la entrevista es la referida a la aplicabilidad de las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario, pues según su criterio, las mismas desestiman la capacidad contributiva del contribuyente, hecho que violenta el principio de justicia tributaria y está en detrimento de los derechos legales de los contribuyentes. Además, se aseveró, la importancia cabal que tiene la praxis del funcionariado público que labora en el SENIAT, en cuanto al cumplimiento de la normativa, si un funcionario, con premeditación o no, incumple con su deber, por analogía, estaría irrespetando los derechos de los contribuyentes, esta ineficiencia administrativa, es una de las tantas faltas que menoscaban la debida recolección tributaria en Venezuela.

En cuanto a procedimiento de reparación de créditos fiscales derivados del Impuesto al Valor Agregado, previsto en la Providencia Administrativa 056, allí también se estaría incumpliendo con los principios tributarios del contribuyente .a sus vez, al verificarse los deberes formales, en cuanto a los libros de compras y ventas, la administración podrá acceder a la Determinación de oficio sobre base cierta o presuntiva según el artículo 130 del COT.

Tres (3) de los encuestados no esgrimieron opinión alguna al respecto

## 5.- ¿Qué procedimiento de determinación y fiscalización conoce?

Gráfico 5



**Fuente: Elaboración del autor (2011)**

Sobre base cierta y base presuntiva 64%

Otros procedimientos 36%

Los entrevistados respondieron de la siguiente manera: Sobre Base cierta y Base presuntiva siete (7) y otros Procedimientos cuatro (4) de ellos. Esto indica que la gran mayoría de los entrevistados respondieron acorde al contenido al artículo 130 del Código Orgánico Tributario, el cual contempla la existencia de dos procedimientos de fiscalización y determinación de tributos, uno bajo el principio de base cierta y el otro sobre base presuntiva. Este hecho en sí mismo, establece una unanimidad en la respuesta, donde indicaron los procedimientos que aparecen en la normativa legal tributaria. Así pues, se denotan elementos de bases teóricas bien puntuales, dominadas por los entrevistados. Buena parte de ellos, sólo procedió a indicar estos dos parámetros, más no emitieron una opinión al respecto.

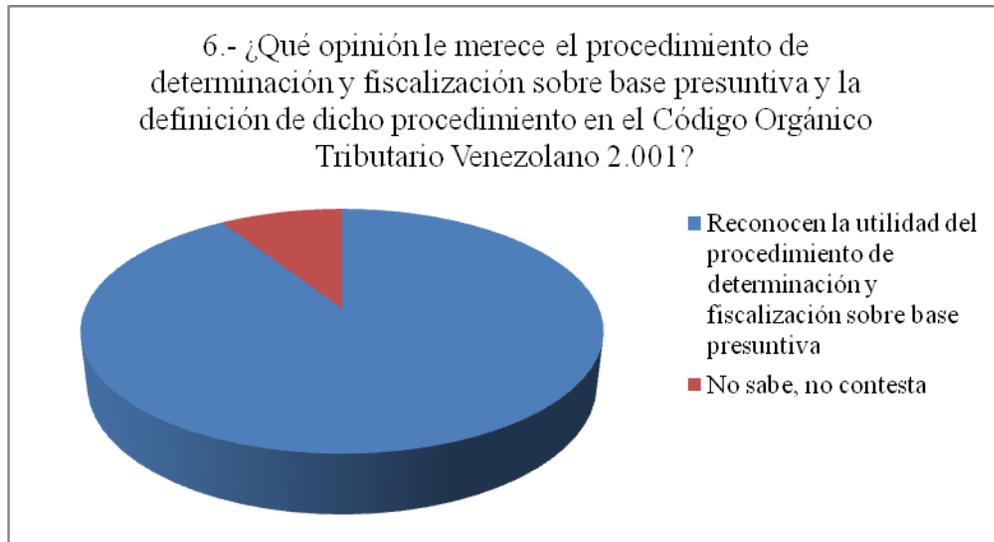
Uno de los encuestados, además de responder sobre los principios de base cierta y base presuntiva, alegó, que para tal fin, se levanta Acta de Conformidad o de

reparo. También infiere sobre los procedimientos de verificación: programa de presencia fiscal donde, que son usados para la corroboración de los deberes formales, para levantar actas de resolución de imposición de sanción y la verificación de deberes formales, omisión, declaración de ISLR, IVA, entre otros.

Así pues, otro de los procedimientos de determinación y fiscalización contenidos en las respuestas, es el procedimiento del fiscal permanente o de rutina, el procedimiento de pedir los derechos formales, libros, facturas, inventarios, ilícitos formales, procedimiento de determinación de la obligación tributaria (programa de deberes formales tributarios), La verificaciones fiscales y las fiscalizaciones de determinación de impuestos.

**6.- ¿Qué opinión le merece el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva y la definición de dicho procedimiento en el Código Orgánico Tributario Venezolano 2.001?**

**Gráfico 6**



**Fuente: Elaboración del autor (2011)**

Reconocen la utilidad del procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva: 91%

No sabe, no contesta 9%

Aquí diez (10) de los entrevistados reconocen la utilidad del procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva, y uno (1) se reservó su opinión. Sobre este cuestionamiento, a la luz de las respuestas brindadas por los funcionarios participantes en la investigación, se derivan elementos esclarecedores, que advierten sobre la visión que cada uno de ellos tiene al respecto. La importancia de esta tipología de preguntas cualitativas, es la facultad que tienen para conocer la respectiva de quienes laboran en la administración tributaria, hecho que permite establecer criterios.

Según lo indica uno de los encuestados, el procedimiento es relativamente fácil para el contribuyente, ya que desvirtúa la base sobre la cual se sustenta el reparo

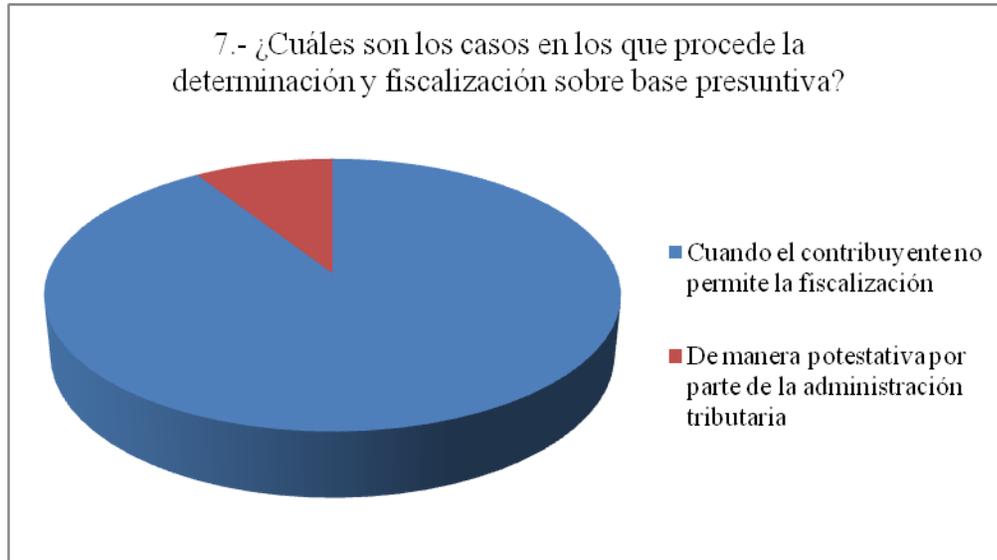
fiscal. También, se vincula a un procedimiento de determinación que pretende castigar y obligar al pago de la obligación tributaria a aquellos contribuyentes que incumplen con las formalidades, permitiendo a la Administración Tributaria establecer mecanismos de control.

Otro de los participantes le confirió importancia al procedimiento en cuestión, evidenciándolo como un excelente medio procedimental, amparado en el Código Orgánico Tributario venezolano. Esta acción permite al SENIAT verificar y determinar la obligación tributaria de manera excepcional. Por ende, cuando el contribuyente elude su responsabilidad tributaria, con la presentación de declaraciones no soportadas en su contabilidad o por medio del ocultamiento de información (libros, facturas, etc.), el procedimiento sobre base punitiva es el elemento ideal para enfrentar esos deslices. Se le define como lo contrario a la determinación sobre base cierta, el procedimiento sobre base presuntiva es útil en los casos cuando el contribuyente no aporta las pruebas necesarias para la determinación del tributo. Uno de los funcionarios le define como un procedimiento de carácter accesorio, que ha de aplicarse cuando la Administración Tributaria no tiene a su alcance los documentos que comprueban los datos aportados por los contribuyentes en sus declaraciones o cuando estos se niegan a suministrarlos. En cuanto a su definición, el COT lo establece como una facultad de la Administración Tributaria, es decir, que es un procedimiento legal que permite a los funcionarios públicos una función contralora y de verificación, en cuanto a la actitud de los contribuyentes al momento de sincerarse en la debida cancelación de tributos. Todo lo relativo a la aplicabilidad del principio, está establecido en el COT

El principio sobre base punitiva es un mecanismo legal pertinente, siendo de importancia cabal, en el caso que el contribuyente omita la presentación y declaración de ISLR, en un periodo de dos (2) años o más, o en el caso que existan dudas en la información y el contribuyente no posee soportes del mismo. Asimismo, se le evidencia como una herramienta importante para establecer de manera efectiva y eficaz el comportamiento de un determinado contribuyente con características similares.

**7.- ¿Cuáles son los casos en los que procede la determinación y fiscalización sobre base presuntiva?**

**Gráfico 7**



**Fuente: Elaboración del autor (2011)**

Cuando el contribuyente no permite la fiscalización: (91%)

De manera potestativa por parte de la administración tributaria: (9%)

Las respuestas fueron las siguientes: **Cuando el contribuyente no permite la fiscalización:** diez (10) funcionarios, y **De manera potestativa por parte de la administración tributaria, uno (1).** La determinación sobre base presuntiva, es un procedimiento útil, contenido en el Código Orgánico Tributario. En líneas generales, mediante la aplicación de este recurso legal, los funcionarios públicos adscritos al SENIAT, tendrán una herramienta legal para contrarrestar las acciones difusas y la poca claridad en la cancelación de tributos, por parte de los contribuyentes. Funge como un mecanismo de control de la administración tributaria, para velar por el saneamiento de la recaudación de impuestos en el territorio nacional.

Con base a esta pregunta, las aseveraciones emitidas por los entrevistados demuestran claridad de criterios y estipulan la utilidad del procedimiento sobre base presuntiva, en función de lo siguiente:

La determinación y fiscalización sobre base presuntiva se aplica en los casos que el contribuyente no permite la revisión de la documentación el acceso u omite la información requerida por la Administración, al no presentar libros y registros, cuando lleven dos o más sistemas de contabilidad, al no presentar la documentación soporte de sus ingresos costos y gastos en caso del ISLR y de sus compras y ventas en caso del IVA. También es pertinente, cuando los contribuyentes imposibilitan el conocimiento de las operaciones o no permiten el acceso de los funcionarios a los libros de contabilidad o documentación soportes de los registros contables. De tal manera, que al determinarse la omisión del registro de operaciones o alteración de los mismos o cualquier otra irregularidad que imposibilite el conocimiento ciertas de las operaciones, al funcionario público en tributos, le será del todo relevante la aplicación de este principio.

El procedimiento sobre base presuntiva, es aplicable en el momento que la administración considere necesario su implementación. Por tanto, parafraseando la opinión de los participantes, la utilidad de este principio cobra importancia: *“Cuando la Administración presuma la falsificación de facturas, libros y otros documentos relacionados con la contabilidad y actividad del contribuyente y cuando se presentan cualquiera de los casos previstos en el artículo 132 del Código Orgánico Tributario”*

Cuando el funcionario público carece de elementos suficientes o se tengan dudas sobre la determinación, el contribuyente se oponga omisiones en registros y alteraciones en la información, obstaculicen el acceso a los locales u oficinas donde se realizan la determinación y fiscalización, o no presenten información a las operaciones mercantiles; la aplicación de este principio es pertinente.

**8.- ¿Ha realizado una Fiscalización sobre base presuntiva?**

**Gráfico 8**



**Fuente: Elaboración del autor (2011)**

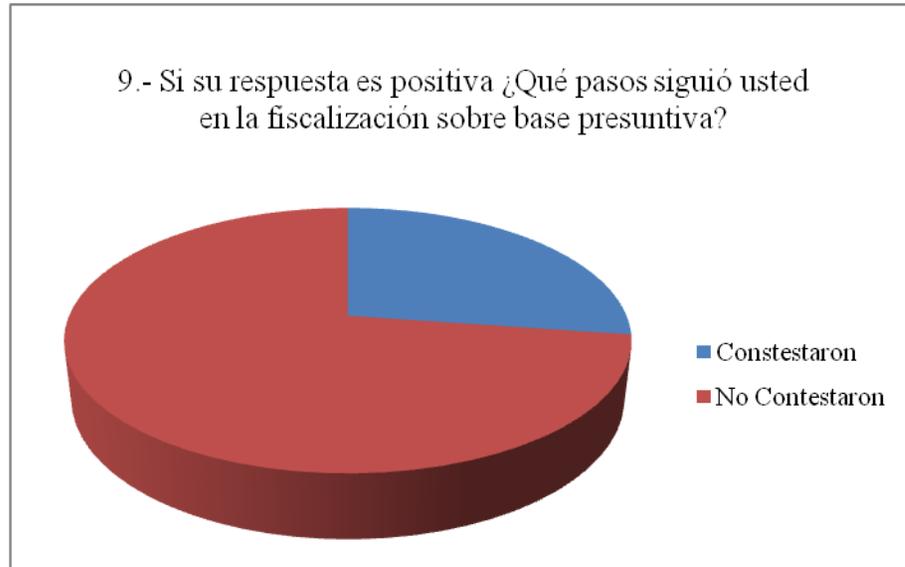
36%: Si

34%: No

Es importante resaltar estos resultados, ya que el gráfico 8 muestra un porcentaje mayor a la no aplicación de procedimiento sobre base presuntiva, esto puede interpretarse como una predisposición del contribuyente a colaborar con las facultades de control de la Administración Tributaria, quizá en los últimos doce (12) años las campañas de información del SENIAT han derivado en un crecimiento de la cultura tributaria venezolana.

**9) Si su respuesta es positiva ¿Qué pasos siguió usted en la fiscalización sobre base presuntiva?**

**Grafico 9**



**Fuente: Elaboración del autor (2011)**

Contestaron: 27%

No Contestaron: 73%

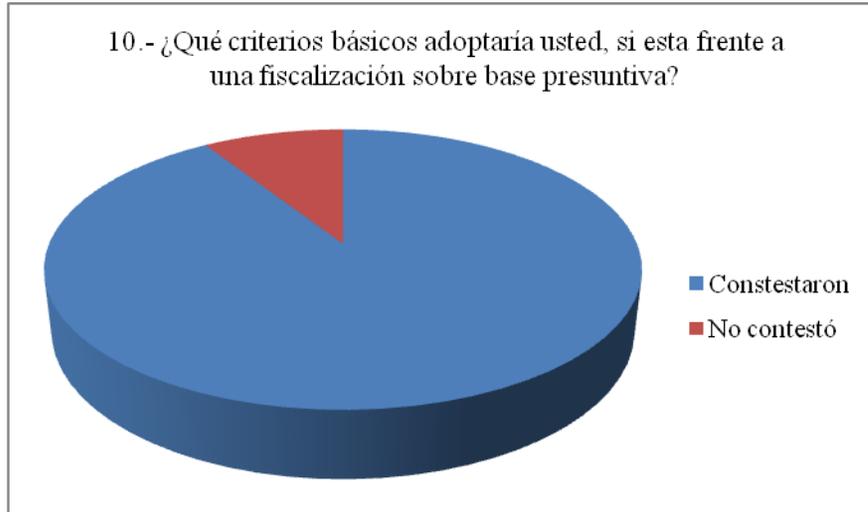
Entre el conglomerado de participantes, seis (6) de las personas entrevistadas no emitieron respuesta alguna. En cuanto a los comentarios esgrimidos en este particular, uno de los encuestados dio fe de la dificultad que impera al momento de aplicar este tipo de fiscalización, pues determinan las evidencias a través de herramientas que posee la administración, consistentes en: búsqueda de información y cruce de información de terceros. Sin embargo, al momento de la determinación se trabaja con base cierta.

Al realizar la determinación sobre base presuntiva, el criterio de la administración existente, se basa en la selección de contribuyentes con operaciones mercantiles, similares al contribuyente objeto de la determinación, después se considera la situación geográfica con afluencia de algunos similares ó compradores

de bienes. Otro de los elementos utilizados en la determinación y fiscalización sobre base presuntiva es la elaboración de cédulas de trabajo. También, se puede aplicar el procedimiento a través de la recolección de información requerida de terceros como: compradores, bancos comerciales, clientes, entre otros, o con la determinación de una muestra aleatoria de los ingresos y gastos en función de puntos referenciales.

**10.- ¿Qué criterios básicos adoptaría usted, si esta frente a una fiscalización sobre base presuntiva?**

**Gráfico 10**



**Fuente: Elaboración del autor (2011)**

Contestaron: 91%

No Contestaron: 11%

En lo referente a este cuestionamiento, tres de los funcionarios participantes dejaron el espacio correspondiente a la respuesta en blanco. Por tanto, los razonamientos esgrimidos son variados y comportan los siguientes criterios: Algunos de los entrevistados respondieron la importancia de obtener elementos que justifiquen la aplicación del principio de fiscalización sobre base presuntiva, que sean sólidos con la mayor base legal posible. Es decir, las regulaciones estipuladas en el COT; de incumplir con la normativa legal correspondiente, puede viciar de nulidad el acto administrativo.

Por consiguiente, todo acto atinente a la aplicación del principio de fiscalización sobre la base presuntiva, obligatoriamente debe fundamentarse en los criterios manejados por la administración tributaria, siendo necesario para tal fin considerar la doctrina y jurisprudencia que puedan existir para el momento en que se

lleva a cabo una determinación sobre esta base. Además, para su aplicación se han de respetar los criterios legales presentes en los artículos 130-131-132 y 133 del COT de 2001, respetando siempre los principios contenidos en la Constitución Nacional; base fundamental del ordenamiento jurídico venezolano.

Por otro lado, uno de los criterios explicados por un encuestado, consiste en la determinación y delimitación de eventualidades susceptibles de evaluar y cuantificar por su vinculación con el hecho imponible, permitan cuantificar la obligación tributaria. Por tanto, es importante también verificar en libros y soportes la veracidad de la información, cruce de información con terceros

Uno (1) de los participantes en la entrevista manifestó criterios empáticos con los contribuyentes, alegando de que si él fuera contribuyente, para evitar impases legales: aportaría todos los elementos probatorios que comprueben los registros contables para desvirtuar los ajustes que haya realizado la administración tributaria en el acto de reparo, haciéndolo con un escrito de descargo una vez abierto el sumario administrativo, ya que el COT establece lapsos para el ejercicio del derecho a la defensa.

**11.- ¿Qué opinión le merece la aplicación del procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva al contribuyente?; ¿Cree que esta es la más adecuada?**

Las opiniones relativas a éste procedimiento son diversas, y están imbricadas a la interpretación de la norma, valorada por cada uno de los participantes en la entrevista. Uno de los participantes argumenta que antes de utilizar el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva, se han de agotar todos los medios para hacerla sobre base cierta. Según, el criterio de los entrevistados, el procedimiento sobre base presuntiva, en la medida de lo posible, se ha de evitar. A su vez, otra de las opiniones en este particular, es la que considera la determinación sobre base cierta, como la adecuada, y en caso contrario, si el contribuyente presenta información no acorde con los principios de contabilidad entonces si han de aplicarse los principios sobre base presuntiva según lo establecido en el COT de 2001, según los artículos 130 al 133.

Por consiguiente, se ha de aplicar el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva, al momento de agotarse toda la vía legal relativa al principio de base cierta, dónde también se estipula el derecho a la defensa del contribuyente. El principio de base presuntiva, es considerado como un sistema que aplica la administración tributaria bajo circunstancias muy particulares, cuando se considera adecuado, pues su ejecución está condicionada por la actuación del sujeto pasivo.

De tal forma, que otro de los entrevistados, insiste en la importancia de la aplicación de este precepto legal en materia tributaria, ya que es un excelente medio, que está enmarcado en artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana Venezuela, y en el ordenamiento jurídico de orden tributario. Así pues, el procedimiento de determinación sobre base presuntiva es uno de los medios establecidos para contrarrestar los fraudes fiscales. Representa una herramienta útil a la Administración Tributaria, en los casos en los cuales los contribuyentes incumplen

su deber de determinar la obligación tributaria y de proporcionar la información o documentos necesarios que comprueben los registros contables.

Naturalmente, si el contribuyente se opone a la presentación de información tales como: presentación de libros o registros, documentos comprobatorios de operaciones registradas, la determinación sobre base presuntiva es el camino alternativo que posee la administración tributaria. Analizando los resultados de este ítem, también se demostró la relatividad en la aplicación de este principio, su implementación está relacionada a la muestra que se toma y del grado de confiabilidad en la toma de la muestra. Es un principio factible, al que recurre la administración tributaria, cuando no existe suficiente claridad por parte del declarante.

**12.- ¿Piensa que el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva se adapta a los principios de justicia social y justicia tributaria establecidos en el ordenamiento jurídico venezolano?**

**Gráfico 11**



**Fuente: Elaboración del autor (2011)**

73%. Sí

18%: Si se ajusta a la legalidad o normativa jurídica.

9%: No

En esta interrogante se evidenció que el procedimiento propiamente si pudiera corresponder a los principios de justicia social, siempre y cuando el funcionario se base en los umbrales constitucionales y del ordenamiento jurídico, pues se tiene que agotar los procedimientos establecidos en el Código Orgánico Tributario, antes de recurrir a la aplicación del principio sobre base presuntiva. A su vez, se determinó en la encuesta que se considera este principio, como un procedimiento perfectamente legal que busca que todos sin excepción, contribuyan en el pago puntual de los impuestos, por antonomasia, la correcta administración tributaria colabora con el erario público, y contribuye en la disminución de la dependencia exclusiva de los

recursos de la renta petrolera y endeudamiento externo a cubrir los gastos de la nación y no depender básicamente de la renta petrolera ni de los préstamos bancarios extranjeros. Si la recaudación de impuestos se adapta a la normativa legal, perfectamente contribuye con la subsanación de la deuda social y a la aplicación del principio de justicia y equidad.

Al mismo tiempo, se adecuan a los principios de justicia social y justicia tributaria, ya que esta aplicación permite determinar los tributos y cuantía de las obligaciones tributarias, hecho que por analogía, permite al fisco nacional disponer de los recursos tributarios y coadyuvar al financiamiento de obras públicas de índole social. Sin embargo, pueden existir excepciones, cuando un funcionario no encuentre una evidencia confiable, en función de que la información obtenida por terceros o la que se obtiene por factores puede ser vulnerable, es decir, no ser del todo fidedigna.

### **13.- ¿Qué consecuencias le podría ocasionar al contribuyente el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva?**

Es conocido, que al violentarse la normativa jurídica, esto acarrearía consecuencias negativas a quien elude las responsabilidades legales. En cuanto a las consecuencias ocasionadas para el contribuyente, en el caso de aplicarse el procedimiento de determinación y fiscalización sobre la base presuntiva, los entrevistados alegaron lo siguiente:

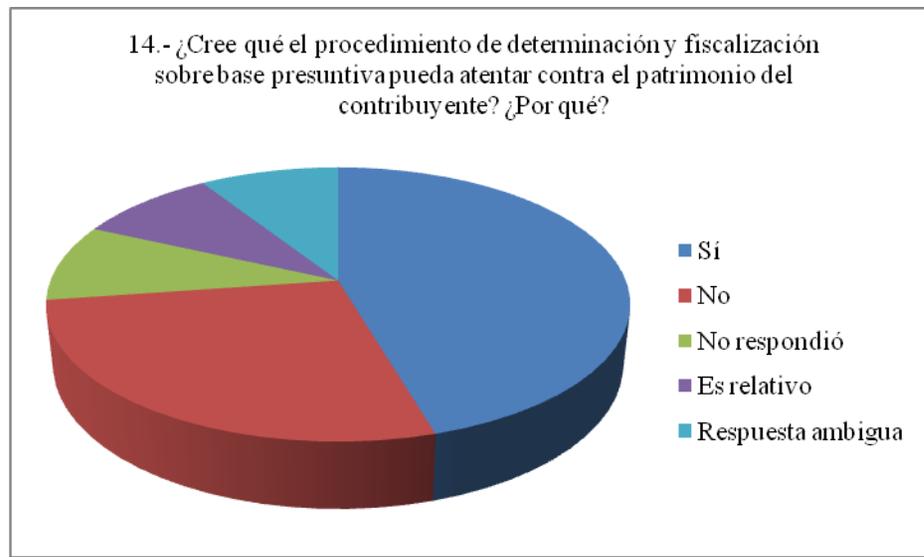
En el caso de que el contribuyente se niegue a mostrar la información necesaria para determinar la cuantía del hecho imponible, en otras etapas del proceso no podrá ejercer con la documentación que se le requirió. Cuando el contribuyente se niega a colaborar con la administración tributaria, está sujeto a la de la aplicación de sanciones (ver atenuantes y agravantes de sanciones del COT de 2001).

Al aplicarse el procedimiento de determinación sobre base presuntiva con resultados favorables a la Administración Tributaria, se está ante un posible ilícito como el de la defraudación, él que puede sea castigado con pena restrictiva de la libertad. A su vez, en el caso de reparos a los ingresos no declarados, el funcionario debe proceder a la rectificación de su declaración y pagar lo debido, asimismo cancelar las multas y los intereses moratorios que se hayan generado; en caso de defraudación puede ser objeto de prisión conforme con lo previsto en los artículos 115 y 116 del COT de 2001.

Sí la fiscalización sobre base presuntiva ocasiona inconsistencias en la declaración y registros contables, el funcionario emitirá un acta de reparo y el contribuyente deberá presentar declaración sustitutiva corrigiendo los errores, debiendo pagar el diez por ciento (10%) del tributo omitido por concepto de multa según el artículo 111 del COT. El contribuyente ante un acta de reparo puede recurrir como desconocimiento de los procedimientos utilizados ya que no fueron otorgados directamente por él. También quienes omitan información y no declaren sus impuestos debidamente, legalmente pueden ser objeto de medidas cautelares en su contra.

**14.- ¿Cree que el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva pueda atentar contra el patrimonio del contribuyente? ¿Por qué?**

**Gráfico 12**



**Fuente: Elaboración del autor (2011)**

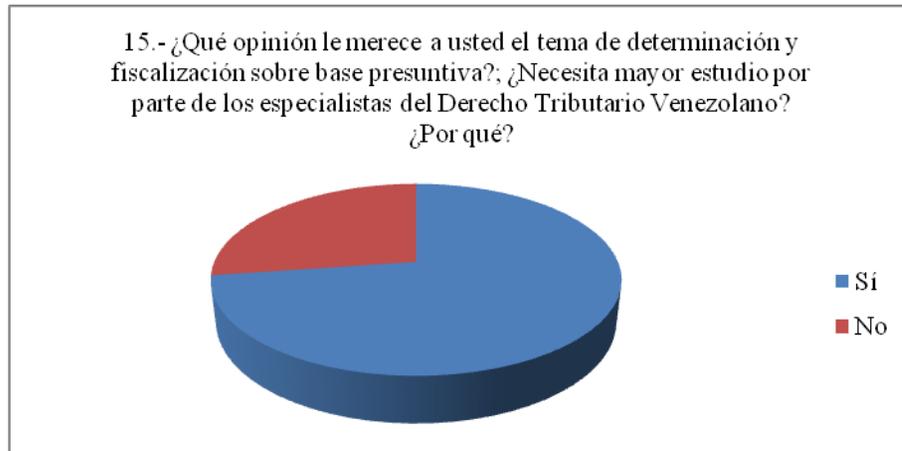
Esta pregunta se realizó en función de medir si el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva atenta contra el patrimonio del contribuyente, los razonamientos esgrimidos fueron de diversa índole. Una parte de los entrevistados consideran que el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva no atenta contra el patrimonio del contribuyente. Es de suponer, que el fiscal correspondiente considera la base imponible con suficientes argumentos que le justifiquen, por tanto, no afecta el patrimonio del contribuyente. Las razones que denotan que no afecta, pues el procedimiento de determinación sobre base presuntiva aplica bajo supuestos específicos donde no se han obtenido de parte del sujeto pasivo elemento que permiten cuantificar la obligación tributaria, también, porque el reparo siempre se hará con lo apropiado indebidamente en razón de los

tributos dejados de pagar, pues no debe haber un enriquecimiento sin causa a expensas del sujeto activo.

En otro orden de ideas, una parte de los encuestados cree que si afecta el patrimonio de los contribuyentes, siendo que todo procedimiento de determinación o fiscalización sea sobre base cierta o presunta puede atentar contra el patrimonio del contribuyente debido a que se determina una contraprestación monetaria (siempre que el contribuyente no haya incumplido con la norma tributaria). Uno de los participantes en la entrevista, respondió que la aplicación del procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva afecta el patrimonio de contribuyente sólo en aquellos casos en que haya abuso de poder del funcionario. Empero, si el contribuyente tiene al día la contabilidad, libros, registros, y pagos, no verá disminuido su patrimonio por la aplicación de ningún procedimiento tributario, en cambio, si incumple sus obligaciones tributarias, el patrimonio se verá ciertamente comprometido.

**15.- ¿Qué opinión le merece a usted el tema de determinación y fiscalización sobre base presuntiva?; ¿Necesita mayor estudio por parte de los especialistas del Derecho Tributario Venezolano? ¿Por qué?**

**Gráfico 13**



**Fuente: Elaboración del autor (2011)**

SI: 8 73%

NO: 3 27%

En lo relativo a las opiniones de los entrevistados sobre la determinación y fiscalización sobre base presuntiva, estiman que este tipo de procedimientos resulta subjetivo a la hora de determinar la cuantía del impuesto, razón por la cual debe tratarse de aplicar el procedimiento sobre base cierta. De tal forma, que otros opinan, que éstos procedimientos se aplican muy poco o casi nunca.

La administración tributaria cuenta con herramientas que le permiten el acceso a la información directa del contribuyente: a través de los bancos (cuentas bancarias), de otros contribuyentes que tienen relación directa con el mismo. Sin embargo, por la dificultad de la aplicación del procedimiento sobre base presuntiva éste se aplica en un porcentaje mínimo o casi en ningún caso.

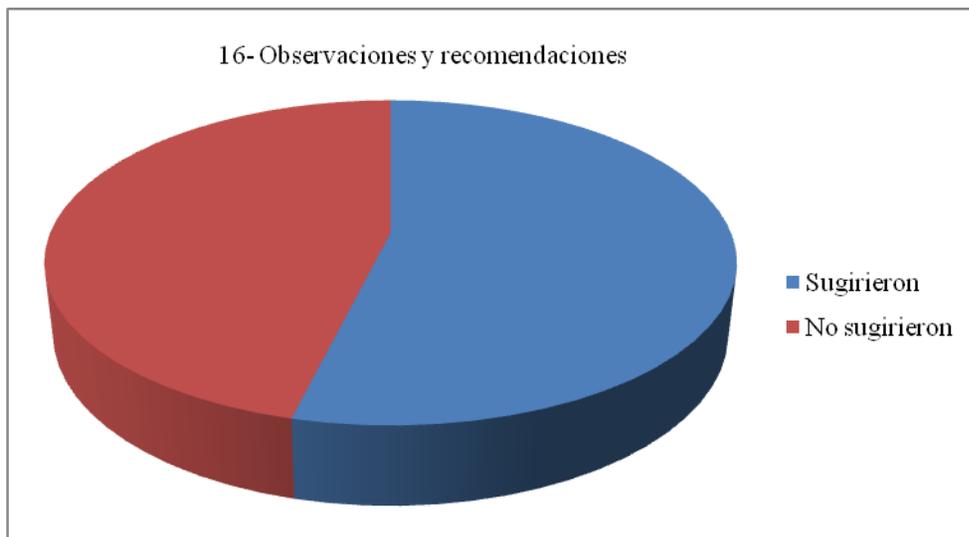
En cuanto al estudio por parte de los especialistas en Derecho Tributario es imperioso. Al punto, ciertas opiniones expresadas por los encuestados, indican las siguientes recomendaciones al respecto: Se necesita un estudio más detallado sobre este ámbito a nivel de pregrado. actualmente se evidencian profesionales de las ramas relacionadas al área tributaria que confunden los procedimientos de verificación con el de fiscalización y el de determinación tributaria, siendo ellos completamente distintos entre sí, al no existir claridad de criterio y teorías, tampoco la aplicación de la norma será eficaz.

En concordancia con lo anterior, es importante que todos conozcan sobre dicho procedimiento, tanto el contribuyente como los profesionales en la materia. Por ende, la sociedad se percata de la necesidad de promocionar estudios que permitan a la administración tributaria como a los contribuyentes, las connotaciones específicas de la aplicación del principio de determinación y fiscalización sobre la base presuntiva.

No obstante, el resultado del análisis de estos datos, advierte que no sólo es relevante la profundización de estudios en materia tributaria, sino la realización de jornadas de difusión de la información, que involucren no sólo a los profesionales en el ámbito tributario, sino a la colectividad en general. Dicho cometido, se puede lograr incrementando la difusión de la información en el SENIAT, y en los gremios de abogados, contadores, comerciantes y prestadores de servicios. Al mismo tiempo, lo relativo a la aplicación del principio de determinación y fiscalización sobre base presuntiva, se les debe suministrar a los contribuyentes la información pertinente, mediante charlas, foros y conferencias.

## 16. - Observaciones y recomendaciones

Gráfico 14



Fuente: Elaboración del autor (2011)

El 46% de los encuestados no hizo sugerencia alguna.

El 54% si realizó sugerencias y observaciones.

Finalmente, en cuanto a esta pregunta, de la totalidad de entrevistados, únicamente siete observaciones y recomendaciones sobre este particular. La determinación sobre base presuntiva incide en el contribuyente, en realidad no se aplica, tal vez en un porcentaje ínfimo se aplica un método de base mixta, es decir la aplicación de ambos métodos. Al respetarse lo establecido en el COT, se le otorga al contribuyente el derecho a la defensa y al debido proceso, en caso contrario, se favorecería a un contribuyente infractor e incumplidor de la norma tributaria; estaría entonces ante una violación del principio de la igualdad de trato a los contribuyentes, dónde se dictamina que todos deben contribuir con una carga tributaria proporcional a las ganancias obtenidas.

Se expresó que la fiscalización y determinación sobre base presuntiva debe observarse desde la óptica causa efecto, y no a la inversa, de manera tal, que en la

medida que los contribuyentes cumplan satisfactoriamente con la cancelación de sus tributos y los deberes obligatorios contemplados en la Carta Magna, en el Código Orgánico Tributario y demás leyes en materia impositiva (ISLR, IVA etc.), difícilmente la Administración Tributaria se verá en la obligación de utilizar estos medios para alcanzar sus objetivos. Por tanto, el contribuyente debería estar incurso en alguna de las causales previstas en el artículo 117 del COT, lo cual evidentemente generaría el inicio de una fiscalización desde la perspectiva de la determinación sobre base presuntiva con las consecuencias señaladas anteriormente.

Por consiguiente, el procedimiento establecido en la legislación tributaria venezolana es de fiscalización y determinación del tributo y no a la inversa, por tanto, para obtener mejoras en este articular, se le sugiere a los organismos jurisdiccionales competentes, organizar charlas y conversatorios a nivel de pre y postgrado, en los que se puntualicen todo lo relativo a la fiscalización y determinación del tributos, siendo que en la mayoría de los casos, algunos funcionarios y contribuyentes, se escodan en el desconocimiento de la norma, para incumplirla, convirtiéndose así en un aspecto negativo en materia tributaria.

## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

# Capítulo V

## Conclusiones y recomendaciones

### 5.1. Conclusiones

Por ser un país mono productor, el Estado venezolano se ve en la necesidad de diversificar sus rentas. En materia económica, es conocida la dependencia del ejecutivo nacional de la renta petrolera. Los ingresos de la nación provienen casi en su totalidad de las ganancias provenientes de la exportación de hidrocarburos, con las consecuencias que ya se conocen. Empero, para que el Estado pueda funcionar adecuadamente, es necesario la existencia de una diversificación del ingreso fiscal. A partir del año 1999, el país se ha encausado en una serie de reformas de tipo legal encaminadas al logro de este cometido. El máximo órgano del ordenamiento jurídico nacional estipula lo referido a las obligaciones tributarias de los venezolanos, también lo consagra el Código Orgánico Tributario (2001). Aunque es muy importante que existan normativas jurídicas que regulen el ámbito impositivo, esta circunstancia *per se* es insuficiente, ya que la ambigüedad de determinados procedimientos administrativos tributarios conlleva a creer que se debe sustentar los procedimientos en materia jurídica para su ejecución. Tradicionalmente los venezolanos no han tenido una cultura tributaria consolidada, por ende, es un reto para la administración tributaria adscrita al Estado venezolano, conocer las formalidades legales para que la cancelación de tributos sea expedita y los contribuyentes puedan ver un fin concreto del dinero que aportan al fisco nacional.

Por consiguiente, con base a estas premisas, resultó importante conocer las impresiones de un grupo de funcionarios públicos adscritos al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en lo relativo a la determinación y fiscalización sobre base presuntiva, ya que la evasión fiscal, intencional o no, es una realidad que atañe a la sociedad venezolana, por ende, tanto

los funcionarios públicos como los contribuyentes deberían conocer de la importancia de este procedimiento para regular y evitar de algún modo, no estar plegados irrestrictamente a la ley, la existencia de lagunas o dudas que hagan que los contribuyentes no paguen fielmente los tributos. Los funcionarios entrevistados pusieron de manifiesto sus conocimientos en el área tributaria, alegando que la legislación en tributos tiende a inclinarse a favor en la administración en este ámbito, sin embargo, también denotan la necesidad de que la jurisprudencia se adhiera a una relación de equilibrio a la hora de interpretar los principios jurídicos que sustentan la materia.

La aplicación del instrumento de recolección de información, en general fue importante en la recaudación de datos suministrados por los funcionarios públicos que laboran en el SENIAT. Se ha de agradecer su colaboración en este particular, pues al leer y analizar sus respuestas, se evidencia que existe una preparación adecuada por parte de estos trabajadores estatales, sin embargo, la visión humana está sujeta a sesgo, y las opiniones por ellos emitidas si bien está concentrado el marco de la legalidad, también se basan en su sistema de creencias.

Los entrevistados argumentan la necesidad imperiosa que tienen los funcionarios y los contribuyentes en conocer ampliamente el principio de fiscalización y determinación sobre base cierta y base presuntiva, pues muchas veces el tributo no se cancela fielmente por el desconocimiento de los preceptos constitucionales y lo estipulado en el COT (2001) que lo contempla. Así pues, el desconocimiento de la ley, aunque no debería, sirve de excusa para su incumplimiento por parte de los contribuyentes.

En cuanto a la aplicación del principio de fiscalización y determinación sobre base presuntiva las opiniones de los entrevistados fueron diversas. Para muchos dicho principio no se aplica, pues es preferible utilizar el principio sobre base cierta, sin embargo, consideran que es un excelente mecanismo del que se vale la administración tributaria, para obligar al contribuyente a que suministre información fidedigna y verificable sobre lo relativo a la declaración de tributos o cargas impositivas de diversa índole. Empero, otros opinan que este principio se debe

utilizar, cuando ya se agotan todos los demás procedimientos presentes en el COT (2001).

Como resultado de este trabajo de investigación, se logró conocer las impresiones de los funcionarios públicos sobre este particular, también fue importante dilucidar sobre las recomendaciones conducentes a orientar a la población en general y los funcionarios que componen el engranaje tributario nacional a que tomen consciencia sobre ese ámbito, por medio del conocimiento de la normativa jurídica que explica el principio de fiscalización y determinación sobre base presuntiva, a su vez, que las instituciones universitarias que dictan cátedras o carreras relativas al área de tributos, así como los organismos jurisdiccionales, han de ser entes difusores de este principio. Pues si se desconoce su aplicabilidad y utilidad, será difícil llevar a la práctica su implementación. De tal manera, que los contribuyentes y funcionarios públicos son dos caras de una misma moneda en materia tributaria, ambos han de trabajar en función de las mismas premisas, logrando que los tributos se recauden de manera eficiente, que los contribuyentes cumplan con el deber de tributar acorde a su poder adquisitivo, como lo establece la CRBV de 1999. Empero, la sociedad venezolana ha de percibir de manera directa, en beneficios sociales, los ingresos que suministra a la nación como carga impositiva. El debido conocimiento de la legislación tributaria, sin consolidar principios éticos que hagan a cada quien cumplir con lo que le corresponde y sin una toma de conciencia colectiva, es poco lo que se puede hacer en este particular.

## **5.2. Recomendaciones**

Es necesario que tanto los contribuyentes como quienes conforman la administración tributaria venezolana conozcan los principios legales en materia tributaria, para evitar así, por desconocimiento de la norma, comportamientos que permitan la elusión y evasión fiscal, tan dañina al erario público.

Las universidades nacionales y los organismos jurisdiccionales han de suministrar información a quienes cursan estudios en el área o los interesados sobre el principio de fiscalización y determinación sobre base presuntiva, ya que este es un instrumento de vital importancia para que la administración tributaria controle los ingresos fiscales.

Las personas que laboran en el área tributaria, obligatoriamente han de ser fiel conocedores y cumplidores de la norma jurídica que contempla este principio. Pues no se justifica, que por una mala aplicación de la norma, se viole el estado de derecho de los contribuyentes.

Se recomienda la aplicación del principio de fiscalización sobre base presuntiva, para que los funcionarios de la administración tributaria, tengan una herramienta eficaz orientada a evitar la defraudación fiscal, y también estos procedimientos revisten de importancia para contrarrestar las dudas en cuanto a la declaración de impuestos y corroborar informaciones inciertas suministradas por los contribuyentes.

## Referencias bibliográficas

- Arias F, (2006). **El proyecto de Investigación Guía para su elaboración**. Caracas. Editorial Episteme.
- Carrera G, (1984). **Una Nación llamada Venezuela. Proceso Sociohistórico de Venezuela (1810-1974)**. Caracas: Monte Ávila Editores.
- De Juano, M. (1969). **Curso de finanzas y derecho tributario**. Buenos Aires: Molachino.
- Duverge, M. (1968). **El Estado: Hacienda Pública**. Barcelona, España: Bosh.
- Escobar, T. (2002). **Temas de actualización tributaria**. Caracas: Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.
- Fariñas, G. (1986). **Temas de finanzas públicas: Derecho tributario e impuesto sobre la renta**. Caracas: Hijos de Ramiro.
- Garay, J. (2001). **Código Orgánico Tributario**. Librería CIAFRÉ, Caracas, Venezuela.
- Garay, J. (2002). **Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela**. Librería CIAFRÉ, Caracas, Venezuela.
- Gulliani, C. (1993). **Derecho financiero**. (5ta Ed.). Buenos Aires: DEPALMA.
- Garay, J. (2002). **Ley de Impuesto Sobre La Renta**. Librería CIAFRÉ, Caracas, Venezuela
- Hernández, R., Fernández, C., Baptista, P. (2006). **Metodología de la Investigación** (4ª.ed.) México: Editorial Mc Graw Hill.
- Jiménez. S (2006). **Efectos procesales de la ejecución de sentencia en el procedimiento contencioso tributario: un estudio en la jurisdicción del municipio Libertador del Estado Mérida**. Mérida: Universidad de Los Andes (Tesis de Grado).
- Laya Baquero, J. (1989). **Lecciones de finanzas públicas y derecho fiscal. (Tomo I Y II)**. Caracas: Paredes Editores
- Maza, Z. y Mata M. (1973). **Venezuela una economía dependiente**. Caracas: Grenezca Editores.
- Moya Millán, E. (2003). **Elementos de finanzas públicas y derecho tributario**. Caracas: Mobil-Libros.
- Oliveros, J. (1981). **Finanzas públicas y legislación fiscal venezolana. (Tomo I y II)**. Caracas: La Torre.
- Pirenne, H (1975). **Historia Económica y Social de la Edad Media**. México: Fondo de Cultura Económica.
- Ramírez, V. (2004). **Manual de Derecho Tributario Venezolano**. Barquisimeto Jurídicas Rincón.
- Rosen, H. (2002). **Hacienda Pública**. Madrid: Mc. Graw Hill.
- Ruiz, M. (2002). **Impuesto Sobre La Renta**. Legis-Lec. Caracas, Venezuela.
- Tamayo M., y Tamayo (2000). **El proceso de la investigación científica**. (3ra ed.). Distrito Federal, México: Dimusa.

- Tamayo, L. (1945). **Teoría general de la Hacienda Pública**. Caracas: Ministerio de Hacienda.
- Toffler, A. (1980). **La tercera ola**. Madrid España: Plaza y J. Editores.
- Valdés Costa, R. (1996). **Curso de derecho tributario**. Santa FE de Bogotá, Colombia: Pons.
- Villegas, N. (1986). **Curso de finanzas y derecho financiero**. Caracas: Paredes.
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Vicerrectorado de Trabajos de Grado de Investigación y Postgrado. (1998). **Manual de Trabajo de Grado de Especialización Maestría y Tesis Doctorales**. Caracas: Autor.

# **ANEXOS**

## **ANEXO A**

### **Formato para la entrevista estructurada acerca de los elementos subjetivos y objetivos que configuran la fiscalización sobre base presuntiva establecidos en el Código Orgánico Tributario Venezolano (2001)**

#### **INSTRUCCIONES**

El presente instrumento de recolección de datos consiste en una entrevista estructurada, la cual tiene por finalidad obtener su opinión sobre algunos aspectos que se exponen en el trabajo de investigación titulado: “*Principios Normativos del Procedimiento de Fiscalización Sobre Base Presuntiva establecida en el Código Orgánico Tributario Venezolano de 2001.*” Realizado por el licenciado Mooffyd G. Rabah Nasser, integrante del Postgrado en Ciencias Contables, Mención: Tributos, Área: Rentas Internas.

A continuación se presentan una serie de interrogantes de carácter abierto, a las cuales usted responderá conforme a su criterio.

Por favor tenga la gentileza de leer cuidadosamente cada una de las preguntas y contestarlas en el espacio dedicado para éstas. Es importante resaltar que toda la información será considerada de carácter estrictamente confidencial, y servirán para fines de la investigación; teniendo sólo acceso a estos datos el investigador.

De la veracidad y objetividad con que se responda este instrumento, va a depender la validez y confiabilidad del trabajo de investigación antes citado.

#### **GRACIAS POR LA COLABORACIÓN PRESTADA**

**Lcdo. Mooffyd G. Rabah**

**El investigador**

Lugar y fecha: \_\_\_\_\_ Número de entrevista \_\_\_\_\_

Cargo o profesión del entrevistado: \_\_\_\_\_

1. ¿Conoce el procedimiento administrativo tributario aplicado en Venezuela?<sup>5</sup>

Si \_\_\_\_\_ ó No \_\_\_\_\_

2. ¿Conoce los fundamentos jurídicos del procedimiento administrativo tributario?

Si \_\_\_\_\_ ó No \_\_\_\_\_

3. ¿Ha aplicado los fundamentos jurídicos del procedimiento administrativo tributario?

Si \_\_\_\_\_ ó No \_\_\_\_\_

4. ¿Conoce los principios del derecho tributario?

Si \_\_\_\_\_ ó No \_\_\_\_\_

5. ¿Conoce las potestades de la administración tributaria en relación a la obligación fisco-contribuyente?

Si \_\_\_\_\_ ó No \_\_\_\_\_

6. ¿Conoce los principios del derecho tributario?

Si \_\_\_\_\_ ó No \_\_\_\_\_

---

<sup>5</sup> Este es el instrumento original que se mandó a validar. Cabe destacar, que el instrumento corregido consta de 16 ítems, donde se pregunta a partir de la interrogante número 5.

7. ¿Cree que las potestades de supervisión y control de la administración tributaria cumplen rigurosamente y a cabalidad con los principios del derecho tributario?

Si \_\_\_\_\_ ó No \_\_\_\_\_

8. ¿Cree que los códigos, las leyes, normas y reglamentos en Venezuela están suficientemente sustentadas en materia tributaria, para no obstaculizar el cumplimiento de los principios del derecho tributario?

Si \_\_\_\_\_ ó No \_\_\_\_\_

9. ¿Cree que los procedimientos administrativos tributarios violan ó incumplen los principios del derecho tributario?

Si \_\_\_\_\_ ó No \_\_\_\_\_

10. ¿Qué procedimiento incumple los principios del derecho tributario según su opinión? Mencione brevemente

---

---

---

---

11. ¿Qué procedimientos de determinación y fiscalización conoce usted?

---

---

---

12. ¿Qué opinión le merece a usted el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva; y la definición de dicho procedimiento en el Código Orgánico Tributario Venezolano (2001).?

---

---

---

13. ¿Cuáles son los casos en los que procede la determinación y fiscalización sobre base presuntiva?

---

---

---

14. ¿Qué metodología aplicaría para la determinación y fiscalización sobre base presuntiva?

---

---

---

15. ¿Qué opinión le merece la aplicación del procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva al contribuyente?; ¿Cree que esta está la más adecuada?

---

---

---

16. ¿Piensa que el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva se adapta a los principios de justicia social y justicia tributaria establecidos en el ordenamiento jurídico venezolano?

---

---

---

17. ¿Qué consecuencias le podría ocasionar al contribuyente el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva?

---

---

---

18. ¿Cree que el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva pueda atentar contra el patrimonio del contribuyente?

---

---

---

19. ¿Qué opinión le merece el tema de determinación y fiscalización sobre base presuntiva?; Necesita mayor estudio por parte de los especialistas del derecho tributario Venezolano? ¿Por qué?

---

---

---

## **ANEXO B**

### **Validación de instrumentos de recolección de datos**

Mérida, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

Ciudadano: \_\_\_\_\_

Presente:

Por medio de la presente, me dirijo a usted muy respetuosamente, con el fin de de solicitar su valiosa colaboración como experto en el área \_\_\_\_\_, para que sea partícipe de la validación del instrumento de entrevista estructurada; con el fin de ser aplicado en el trabajo de investigación titulado: “Principios normativos del procedimiento de fiscalización sobre base presuntiva establecido en el Código Orgánico Tributario Venezolano de 2001”, el cual es presentado como requisito para optar al grado de Especialista en Tributos, Mención Rentas Internas.

Por tal motivo, solicito su atención en cuanto a la evaluación del contenido del instrumento, de la misma manera verificar si se ajusta a los objetivos planteados en la investigación. Para la evaluación y validación de la Entrevista estructurada se anexa una hoja de observaciones y recomendaciones. Asimismo, se presenta información necesaria para realizar la respectiva evaluación, tales como: el título, los objetivos, el planteamiento del problema y el cuadro de variables donde se encuentran los indicadores.

Su ayuda y colaboración servirá de base para optimizar el proceso de recolección de datos y posteriormente el análisis de la información.

Agradecido su receptividad y valiosa colaboración, se despide de usted,

Atentamente,

Lcdo. Mooffyd G. Rabah N.

Investigador

## **Título**

Análisis de los principios normativos del procedimiento de fiscalización sobre base presuntiva establecido en el Código Orgánico Tributario Venezolano (2001). Caso SENIAT-Mérida.

## **Objetivos de la investigación**

### **Objetivo general**

Analizar los principios normativos para el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva establecido en el Código Orgánico Tributario Venezolano (2001).

### **Objetivos específicos**

- 1.- Describir el marco histórico del sistema impositivo tributario venezolano.
2. - Definir la obligación fisco-contribuyente.
- 3.- Identificar los principios del derecho tributario y su relación con las potestades de supervisión y control de la Administración Tributaria.
- 4.- Explicar las facultades de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria.

## **Planteamiento del problema**

Las finanzas públicas y el eje del Sistema Tributario en Venezuela (STV) confrontan diversos problemas estructurales que derivan de la aplicación de conceptos y tradiciones que algunas veces, no se corresponden con la situación socio-económica y cultural de la mayoría de los contribuyentes. Se estima que el ingreso fiscal del petróleo es lo suficientemente grande para financiar gran parte del gasto público, complementado con otros tributos que se extraen del resto de la economía nacional. De esta manera, la provisión de bienes públicos y con la distribución del presupuesto

público que llega a la sociedad es la manera que emplea el Estado para distribuir a cada venezolano la fracción de la riqueza del subsuelo que corresponde.

La participación fiscal del petróleo es abiertamente creciente por el aumento de los precios del crudo en el mercado internacional. De esta manera, para justificar las reformas tributarias y no tributarias en la legislación fiscal nacional que desde hace casi diez años, el Estado se debe hacer responsable de la relativa complejidad administrativa que debe enfrentar con la política de aplicación de la legislación tributaria. En este sentido se han introducido un importante número de reformas parciales cuya acumulación es buena medida. Diversas medidas tienen efectos en la economía privada; esto ha conducido a altas tasas de incumplimiento de la recaudación impositiva, algunas veces consientes pero muchas veces son absolutamente involuntarias, puesto que resulta de la complejidad del sistema, conjuntamente, se estimulan diversas formas de defraudación a la administración tributaria.

También se han producido transformaciones importantes en la estructura de la economía nacional y en la relación del país con el resto del mundo que ahora negocia más en bloque que de manera unilateral fortaleciendo la integridad. También, los cambios y reformas que los países vecinos y los socios comerciales introducen en sus propias legislaciones, resultan pertinentes para una revisión general del sistema fiscal y ampliar el esfuerzo de articulación internacional, en estos momentos en los que el Estado hace esfuerzos por ampliar la contribución interna en el financiamiento del gasto público, en especial del gasto social.

El sistema tributario venezolano se ha ido desarrollando y madurando gradualmente, para lograr la combinación entre las características de los tributos que lo conforman, las particularidades y necesidades económicas del país. Es por ello, que las disposiciones legales que regulan los tributos que conforman el sistema tributario venezolano, han sido modificadas y reformadas en la medida que han fluctuado las condiciones políticas y económicas de Venezuela.

En este orden de ideas, la investigación plantea como objetivo de estudio, el análisis de los elementos que obstaculizan el fiel cumplimiento de los principios tributarios y

aspectos estipulados en la CRBV relacionados con el funcionamiento eficiente de los procesos de fiscalización del sistema tributario venezolano, en particular el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva. Esto permitirá aclarar algunas de las lagunas existentes en el marco legal que rige a los contribuyentes y a la administración tributaria con respecto a este tema.

El estudio del Código Orgánico Tributario, en relación al accionar de la administración tributaria en los procedimientos de fiscalización sobre base presuntiva aplicado a los contribuyentes, pone en duda la veracidad de los resultados obtenidos al momento que la administración tributaria realiza la determinación de la base imponible. En este sentido, se persigue la consecución de las herramientas necesarias para ajustar todos los procedimientos de fiscalización sobre base presuntiva a una justicia tributaria plena y a su vez lograr abrir un campo en donde se puedan realizar diversas investigaciones que traten de dar un entendimiento profundo al objeto en estudio.

## Sistema de variables

OBJETIVOS ESPECÍFICOS	VARIABLES	DIMENSIÓN	INDICADORES	TÉCNICAS E INSTRUMENTOS	ÍTEMS
1. Describir el marco histórico del sistema tributario venezolano	Marco histórico del sistema tributario venezolano.	Leyes de carácter Impositivo. Doctrina tributaria y jurídica	Factores jurídicos, económicos, sociales y culturales.	Análisis documental .Fichas técnicas de registro.	<b>1</b>
2. Definir la obligación fisco-contribuyente.	Estructura obligacional tributaria.	Código Orgánico Tributario.	Sujeto Activo. Sujeto Pasivo.	Análisis documental.	<b>2</b>
3. Identificar los principios del Derecho Tributario y su relación con las potestades de supervisión y control de la Administración Tributaria.	Principios del Derecho Tributario.	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Código Orgánico Tributario.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Principio de Legalidad.</li> <li>• Principio de la Generalidad.</li> <li>• Principio de igualdad.</li> <li>• Principio de progresividad.</li> <li>• Principio de confiscatoriedad,</li> <li>• Principio de la justicia tributaria.</li> <li>• Principio de la retroactividad.</li> <li>• Principio de prohibición de impuesto pagadero en servicio personal.</li> <li>• Principio de la exigencia de un término para que pueda aplicarse a la Ley tributaria.</li> </ul>	Análisis documental	<b>3</b>

Fuente: Elaboración propia (2008).

### Continuación del Cuadro 3

Analizar los principios normativos para el procedimiento de determinación y fiscalización sobre base presuntiva establecido en el Código Tributario Venezolano (2001).

OBJETIVOS ESPECÍFICOS	VARIABLES	DIMENSIÓN	INDICADORES	TÉCNICAS E INSTRUMENTOS	ÍTEMES
4. Explicar las facultades de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria.	Potestades de la Administración Tributaria establecidas en el Código Orgánico Tributario. Art, 121, Art.124, Art. 127, Art. 131, Art. 132, Artículo 133 y Art. 134.	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Código Orgánico Tributario. Jurisprudencias	Relación de los principios del Derecho. Tributación con facultades de la Administración Tributaria	Análisis documental.	4

**Fuente:** Elaboración propia (2008).

