

## **INTRODUCCIÓN**

Cuando una persona considera que se comete una simulación, se puede estar en presencia de un sujeto que finge condiciones inexistentes o se atribuye cualidades personales que no posee, con el fin de inducir a otro a que entregue lo que se ambiciona, por lo que desde el punto de vista del fraude tributario, su simulación podría consistir en artificios, abstenerse de pagar el impuesto que legalmente debía erogar y no lo efectúa, o pagar el impuesto en cantidades no ajustadas a la Ley o proporción reducida a la cantidad que ciertamente le correspondía.

Lo cierto y significativo del asunto es el fingimiento del sujeto, que incumpliendo en todo o en parte los mecanismos legales permitidos por el derecho tributario, y que procura confundir la labor de fiscalización de la administración tributaria, al no acatar lo prescrito por la norma tributaria.

En tanto el engaño, que puede ser una manera de simulación, puede producirse por la ejecución de múltiples acciones, que sirven de apariencia a la relación física encubierta por el propio sujeto, bien sea mediante ocultación, de modo que se desconozca la existencia de determinados bienes o estados relativos a las personas, argumentando que se pretenda encubrir determinadas rentas o bienes que son susceptibles al pago de impuestos, con el objeto de desconocer su existencia y evadir obligaciones impositivas; o bien sea mediante maniobra, cuando se usa la mala fe del autor del hecho, para sorprender a la administración, y escapar del cumplimiento de sus obligaciones, de manera de inducir al Fisco en error, creando un daño patrimonial, que en muchos de los casos resulta insoslayable.

Todas estas maniobras, pueden ser accionadas a través de elementos materiales o físicos, bien sea alterando los datos en los libros de cuentas, propiedad del sujeto que pretende evadir la obligación, o través de la astucia, que podría adoptar frente al ente fiscalizador, confundiendo la veracidad de los hechos.

Con la consecución de estas acciones de simulación y engaño, el sujeto obtiene para sí o para un tercero un provecho indebido o injusto a expensas del derecho del Fisco, cuando el sujeto se ha eximido ilegalmente de entregar sumas de dinero al fisco, a razón del pago de sus obligaciones impositivas, y no ha pasado dichas cantidades dinerarias a la esfera de disponibilidad del Fisco, sino que continua dentro de la esfera patrimonial del propio sujeto, que indujo al Fisco, a no percibir sus derechos líquidos y exigibles. El provecho económico se refiere al hecho de que el contribuyente no sufre una disminución en su patrimonio, sino en uso del fraude empleado, lo conserva integro, transgrediendo sus obligaciones tributarias.

Las anteriores circunstancias deben materializarse, a objeto de determinar la existencia del fraude de ley, sin embargo es conveniente precisar las características implícitas en el ilícito tributario, por lo que se hace necesario analizar el artículo 16 parágrafo 2 del Código Orgánico Tributario en los Actos de Simulación en el sector construcción, Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, estado Mérida.

Las sociedades como resultado de los procesos de desarrollo en las áreas económicas y tecnológicas, abren acciones dirigidas a buscar mecanismos propios para controlar todas aquellas operaciones que realizan las empresas en su colectividad. Es así como, nacen los tributos para dinamizar las tareas correspondientes a cada actividad económica y con ello agregar beneficios a la ciudadanía como una respuesta de todo Estado comprometido con su población en general.

Por lo tanto, su recorrido metodológico se enmarca en el tipo descriptivo carácter de campo, acción que hizo posible brindar a la investigadora actividades caracterizadas con el dinamismo de establecer contacto directo con los sujetos de investigación. En cuanto a su estructura, se encuentra dividida en cinco (5) capítulos que se describen:

En el primero se presentan los aspectos argumentativos referidos al problema donde se aprecian las diferentes aristas que dieron condiciones a una realidad para indagar, luego se formularon los objetivos, se planteó la justificación.

En cuanto al segundo se recogen los estudios que preceden con sus respectivas interpretaciones, desarrollo de las bases teóricas y la operacionalización de las variables. En el tercero se reflejan los argumentos metodológicos encaminados desde el tipo de investigación, diseño, población, técnicas, instrumento, validez, confiabilidad, técnicas de análisis.

Asimismo, el cuarto capítulo caracterizado por la presencia de la interpretación de los hallazgos una vez encontrados al aplicar el respectivo instrumento a los sujetos de investigación.

Seguidamente se encuentra el quinto capítulo que refleja las conclusiones y recomendaciones pertinentes, finalmente se citan las referencias consultadas organizadas en forma alfabética; además de los anexos correspondientes.

## **CAPÍTULO I**

### **EL PROBLEMA**

#### **Planteamiento del Problema**

Las sociedades a lo largo de su crecimiento económico han buscado la gestión de obtener recursos financieros que le permitan sufragar los costos generales en cada región. Por ello, introducen los llamados impuestos, vistos éstos como una forma especial de recabar ingresos para cumplir con las respectivas obligaciones en materia social, educativa, económica, política y cultural.

En razón de este planteamiento, se puede destacar que Venezuela no escapa a tal situación, dado que, representa una de las necesidades de mayor incidencia en materia política; pues, cada gobernante a fin de brindar a los ciudadanos y ciudadanas el respectivo reconocimiento de sus derechos, agrega como medida particular el establecer a través de instituciones especiales la recaudación de tributos, que son pagados por los contribuyentes, de este modo, cumplen con las leyes que norman el desarrollo de aquellas actividades económicas realizadas por ellos.

Es así como, surge en el país una nueva institución encargada de la administración tributaria y aduanera, puesta en práctica a través del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el cual plantea la necesidad de comenzar a ejecutar todo un masivo programa de modernización del Sistema Tributario cuyos resultados importantes han sido la revisión, rediseño de leyes impositivas existentes, modificación de las propuestas, aprobación de nuevas leyes e impuestos. Esta iniciativa es generada en el seno de la administración tributaria y

aduanera, por las propias exigencias de modernización y cambios sustanciales en el Sistema Tributario.

Es importante resaltar que dicha institución actualmente representa para el Estado venezolano una organización de importancia en cuanto a la economía nacional, pues, mediante su actuación se logran obtener los recursos que se necesitan para coadyuvar con los gastos públicos, tal como lo dispone el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), “toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas, y contribuciones que establezca la ley” (p. 37).

Tomando en consideración el contenido de los artículos 316 y 317 constitucionales, se puede decir que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), le corresponde desarrollar actividades inherentes a la fiscalización, recaudación y aplicación de normas ante aquellos contribuyentes que de una u otra forma, evadan las responsabilidades respectivas con el pago de sus tributos. En este sentido, Marcanos (2010), define al contribuyente como: “Persona física o jurídica con derechos y obligaciones, frente a un ente público, derivados de los tributos. Es quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos.” (p. 40)

Según este planteamiento, se entiende que todos los ciudadanos y ciudadanas que realicen alguna actividad productiva a través de la cual obtenga beneficios económicos, posee responsabilidades vinculadas con sus derechos u obligaciones en materia tributaria, a fin de cumplir con las exigencias preestablecidas por el Estado venezolano, para que éste pueda cumplir con los compromisos adquiridos con la población en general.

En esta misma dirección, el artículo 22 del Código Orgánico Tributario (2014), indica que son contribuyentes “los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible” (p.10). En otras palabras, representan a todas las personas naturales o jurídicas que poseen capacidad o simplemente se les atribuye la calidad de sujeto de derecho, los mismos están obligados al pago de los tributos aplicables como resultado

de las actividades económicas que realicen y por ende reciban un beneficio individual o colectivo, dependiendo de la naturaleza del trabajo que lleva a cabo.

En consecuencia, para nacer una obligación tributaria es inminente que el sujeto pasivo de la obligación debe realizar expresamente el hecho descrito en abstracto en la ley, de allí su carácter excepcional, lo que proscribe su interpretación por analogía, a diferencia del Derecho Civil, en el que las partes pueden acordar las cláusulas que quieran, introduciendo ficciones aceptadas por ambos contratantes, siempre que no perjudiquen los derechos de terceros. En materia tributaria dichas ficciones no pueden tener efecto alguno por el principio de la legalidad jurídica, es decir, la suma de las leyes presente en el país.

Al respecto el Código Orgánico Tributario (2014), en su artículo 13 en cuanto a la obligación tributaria indica que la misma:

Surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales. (p.8).

De acuerdo a lo anterior, se entiende que en materia tributaria para probar la existencia de hechos jurídicos, es necesario consignar las respectivas pruebas que autorice la ley, las mismas deben ser consignadas por el contribuyente cuando es quien determina el impuesto en su declaración. En caso contrario lo hace la Administración Tributaria a quien le corresponde hacer la respectiva liquidación posterior. Es así como, los libros de contabilidad y los actos jurídicos que realizan los comerciantes vienen a representar aportaciones de importancia para el contribuyente, tal como lo indica el Código de Comercio,

De acuerdo con lo expuesto todo acto o contrato mercantil debe estar revestido de legalidad, debido a que aquellos que no representen la realidad de la vida diaria del comerciante pueden generar consecuencias tributarias y llevan a la comisión de un ilícito tributario; esto puede ser producto de un error contable o de un hecho simulado.

En consecuencia, hablar de simular es fingir la existencia de un acto totalmente irreal, pero a la vez el acto lo configura de tal forma que produce una apariencia de veracidad, tanto por su estructura como por su forma de confección. Es decir, mediante la simulación se encubre la naturaleza de un acto bajo la apariencia de otro acto. Al respecto, Martínez (2007), indica que simulación puede ser vista “como una operación en virtud de la cual se crea una situación jurídica aparente que difiere de la situación jurídica verdadera, producto de la ocurrencia de determinadas circunstancias adversas a los intereses patrimoniales de las partes contratantes” (p. 73).

Asimismo, Ferrara (2007), señala que:

La simulación es la declaración de un contenido de voluntad no real, emitido conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo; o el acuerdo de partes de dar una declaración de voluntad a designio divergente de sus pensamientos íntimos, con el fin de engañar inocuamente en perjuicio de la ley o de terceros . (p.86).

La definición anterior, lleva a comprender que un acto de simulación representa un engaño bien o simplemente un fraude de la ley; es decir, el contribuyente puede ocultar su verdadera naturaleza jurídica, para así indicar que, tras un negocio estructuralmente correcto, pero aparente porque su contenido no coincide con la auténtica voluntad de las partes, se esconde otro negocio jurídico con función económica y social distinta, el cual sí refleja el orden de intereses que las partes desean regular.

Con base a todo lo anterior es importante resaltar que la administración tributaria ejerciendo la potestad fiscalizadora puede desconocer los actos que con intención de simular un hecho jurídico que le favorezcan ejecute el contribuyente. En este sentido, el artículo 16 del Código Orgánico Tributario (2014), en su primer aparte establece:

Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imposables, la Administración

Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes, y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias. (p.17)

Al analizar este contenido, se puede indicar que en Venezuela no existe en el derecho positivo disposición expresa con respecto al fraude a la ley, pero es reconocido y aplicado jurisprudencialmente dicho concepto. No obstante, desde el punto de vista tributario hay el principio de la primacía de la sustancia sobre la forma, que en esencia se considera que es un principio que se deriva o es similar al fraude a la ley.

En este sentido, Pérez (2005), destaca lo siguiente:

En las relaciones jurídicas diarias, los seres humanos realizan una diversidad de actos simulados. Algunos por el simple gusto de mentir otros con relevancia jurídica. En el ámbito de los actos jurídicos, la simulación es frecuente. Se usa para engañar a terceros con los más diversos fines: aparentar solvencia o insolvencia económica, defraudar a los acreedores, engañar a un pariente pedigrüeno, eludir prohibiciones legales, protegerse contra la delincuencia, evitar herir susceptibilidades, evitar el pago de impuestos, beneficiar a unos hijos antes que a otros, facilitar la realización de ciertos negocios. (p.22).

No obstante en algunos casos se observa que las pruebas consignadas por el contribuyente en sus defensas en vez de beneficiarlo, se transforman en eventos que aseguran el haber cometido una simulación o fraude, con determinados instrumentos tales como declaraciones del contribuyente entre otros. Ejemplo de ello la contabilidad, documentación tributaria o documentos tanto públicos como privados, en los cuales no conste una voluntad real de parte de quien los suscribe o completa, sino que, en virtud de un error de aquél, o de una simulación lícita de los contratantes, se estampa en dichos documentos, un hecho que no se aviene con la realidad.

Estas consideraciones permiten relacionarla con las diversas actividades que realizan algunos contribuyentes del sector Construcción en el Municipio Libertador,



Estado Mérida, los cuales en su día a día contable buscan la manera de disminuir el pago de impuestos incurriendo en errores, hechos simulados o probablemente fraudulentos como pueden ser la compra de facturas que le permitirá la disminución total o parcial del impuesto.

Tal situación puede observarse de la práctica laboral y mercantil llevada en sus negocios jurídicos y percibidos en las entrevistas y conversaciones informales realizadas por la investigadora a un grupo de veintiocho (28) empresas del sector construcción en la Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, estado Mérida.

Es común observar que en los inventarios se juegan con las entradas y salidas de mercancía buscando el beneficio fiscal para la empresa y que en los mismos obvian las ventas reales que van de la mano con los inventarios; algunos otros maquillan balances en las diferentes cuentas y partidas que tiene la empresa. Crean nuevas compañías para separar y limitar sus funciones lo que les ayuda a disminuir pagos de impuestos, simulan contratos con otras compañías creando obligaciones y cuentas por pagar; además de la fusión de una sociedad que tiene pérdidas acumuladas, con el fin de que las mismas permitan a la sociedad absorbente procurarse de un escudo fiscal por el resto del plazo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta (2014), entre otras situaciones.

Dentro de este orden de ideas, se puede resaltar que dicha problemática pudiera estar presentándose por la falta de buenos asesores contables y una debida planificación fiscal. Es de hacer notar que de continuar en el tiempo esta situación se pueden generar consecuencias entre ellas: riesgo fiscal, altas multas e infracciones, que los conlleva a disminuir su personal, vender parte de sus activos, realizar préstamos bancarios para poder lograr pagar la multa o sanción impuesta por el SENIAT.

En razón de estas consideraciones, se plantea como pronóstico la realización de un estudio que permite llegar a un análisis exhaustivo del artículo 16 presente en el Código Orgánica Tributario, a fin de dinamizar sus consideraciones a través de la

puesta en práctica acciones reflexivas que conduzcan a generar nuevos lineamientos enmarcados en disminuir los actos de simulación.

Por tanto, surgen las siguientes interrogantes:

¿Cuáles actos de simulación llevan a cabo los Contribuyentes del Sector Construcción en el Municipio Libertador, estado Mérida?

¿Qué tipos de actos de simulación son sancionados en el Código Orgánico Tributario?

¿De qué forma el artículo 16 del Código Orgánico Tributario establece los controles para disminuir los actos de simulación en materia de construcción?

## **Objetivos de la Investigación**

### **Objetivo General**

Analizar el artículo 16 parágrafo 2 del Código Orgánico Tributario en los Actos de Simulación en el sector construcción, Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, estado Mérida

### **Objetivos Específicos**

Identificar los actos de simulación que llevan a cabo los contribuyentes del sector construcción Municipio Libertador del Estado Mérida.

Describir los ordenamientos jurídico-tributarios que regulan los actos de simulación, fraude de ley y abuso de formas.

Determinar las consecuencias tributarias de los actos simulados, fraude de ley y abuso de formas en los contribuyentes del sector construcción.

Enumerar las consecuencias de la aprensión del art. 16 del COT.

### **Importancia y Justificación del Estudio**

El Estado, como sujeto activo de la obligación tributaria, debe velar por el estricto cumplimiento de la ley, cuyo objetivo principal es la recaudación del tributo, el cual se encuentra establecido en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, (2002) “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.” (p.69). En consecuencia, se puede decir que el Estado busca ejercer su poder ante el contribuyente para la recaudación de los tributos, logrando así subsidiar los gastos públicos generados. A pesar de que la mayoría de los gobiernos han buscado la manera de evitar que el contribuyente incurra en efectos tributarios generados en su período contable, hoy día muy poco es lo que se ha podido lograr.

La simulación, el abuso de formas jurídicas y el fraude de ley en el sector construcción, constituye un problema que día a día aumenta haciéndose más usual y no permitiendo que se cumpla con el objetivo planificado por el Estado, que es lograr solventar las necesidades primordiales de la población como son educación, salud, seguridad y justicia, entre otras.

En estos momentos, en el país se busca por todos los medios analizar los actos simulados, abuso de formas y fraude de la ley que permita reducir la evasión fiscal en el sector construcción. Estos son factores determinantes en el desarrollo de los Estados, por lo que se hace necesaria la búsqueda de nuevas alternativas que de alguna manera ayuden a incrementar los ingresos del Estado. El SENIAT necesita de la mayor recaudación de los impuestos a nivel nacional, ya que éstos forman parte esencial para la elaboración del presupuesto público, por lo que es de gran importancia la colaboración de los Estados.

El aporte que el órgano recaudador otorga al Estado Mérida depende de los ingresos obtenidos por los impuestos recaudados durante el ejercicio fiscal. Sin embargo, si la recaudación es deficiente debido a la evasión de algunas empresas para el interés de esta investigación, específicamente en el sector construcción, es difícil

que se pueda cumplir con las metas planteadas para el presupuesto anual otorgado al Estado.

En general, se trata de fomentar parte de una cultura tributaria a los contribuyentes del sector construcción de que estén al día con el SENIAT ya que es necesario el pago de los impuestos, para contribuir al desarrollo potencial del Municipio.

Con la presente investigación se busca analizar del artículo 16 parágrafo 2 del código orgánico tributario en las actividades contables de los contribuyentes, específicamente se encuentra dirigida al sector construcción, Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, del Estado Mérida.

La misma resulta de gran importancia ya que puede servir de consulta a otros investigadores, aportándoles ideas para su exploración en el mismo debido a que el tema no se agota con la presente indagación sino más bien la creación de las venideras normas y providencias que seguirán generando efectos tributarios que podrían ser objeto de estudio.

De igual forma se busca que la presente investigación ayude al contribuyente a llevar un mejor control en su empresa, evitando ser sancionado por la aplicación incorrecta de la norma y superando la cultura evasista, fomentándose a partir de las conclusiones obtenidas, ya que la misma lo orientara a llevar un mejor control en su empresa.

### **Alcances de la Investigación**

Desde el punto de vista geográfico: El estudio circunscribe y/o delimita su radio de acción en la Parroquia Juan Rodríguez Suarez en el Municipio Libertador, del estado Mérida.

Desde el punto de vista de contenido: La presente investigación es de diseño documental y de campo y de tipo bibliográfico y descriptivo, la cual está referida al estudio analítico de las fuentes legales y doctrinarias que versan el objeto de estudio, destinados a los contribuyentes ordinarios que pudieran ver afectados sus derechos e intereses legítimos, así como el estudio del criterio de expertos en la materia

recogidas en entrevistas, ya que se pretende aclarar las dudas en relación al conocimiento que tienen los profesionales en la materia.

Desde el punto de vista legal: El marco legal se soporta en la simulación del derecho tributario establecido en el Código Orgánico Tributario y sus fundamentos. Asimismo, se precisa lo metodológico La investigación desarrolla los objetivos específicos expuestos en tres fases, por medio de las cuales espera alcanzar el objetivo general anteriormente establecido.

### **Limitaciones**

Esta investigación ha presentado algunas barreras que se constituyen como limitaciones originadas por los siguientes aspectos:

Poca información condensada sobre el tema, ya que aunque existe amplio material bibliográfico, éste se encuentra disperso.

Carencia de investigadores especialistas en la materia objeto de estudio, con quienes compartir y consultar sobre los asuntos considerados en el presente trabajo.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

Después de definir el planteamiento del problema y precisar los objetivos, tanto generales como específicos, el presente capítulo está conformado por los antecedentes de la investigación, las bases teóricas y las bases legales. Asimismo, tiene por objeto precisar conceptos fundamentales en la materia del análisis del artículo 16 código orgánico tributario en las actividades contables de los contribuyentes, específicamente se encuentra dirigida al sector construcción del Municipio Libertador del Estado Mérida, los cuales actúan como premisas para el desarrollo de los restantes capítulos, seguido de un marco legislativo correspondiente a las citadas materias.

#### **Antecedentes de la Investigación**

A continuación se presentan algunos estudios previos relacionados con la problemática planteada, a fin de conocer otros estudios sobre las variables objeto de estudio y los enfoques dados por otros investigadores, pues las conclusiones obtenidas por los mismos contribuyen a la interpretación de los resultados.

Según Vicuña (1997), en su trabajo documental, titulado La resistencia al pago de impuestos por parte del contribuyente, concluye que Venezuela, como en muchos países latinoamericanos hay resistencia generalizada a pagar tributos, resistencia que se remonta a épocas muy lejanas y cuya iniciativa se atribuye a los judíos en la antigüedad (p.18). Esta resistencia al pago de impuestos por parte del contribuyente se genera principalmente por falta de cultura tributaria, al igual que el desconocimiento del manejo de los mismos.

Gómez (2007) en su trabajo de grado titulado La teoría del abuso del Derecho y la elusión tributaria en el ámbito jurídico venezolano, analiza los supuestos configurativos de elusión tributaria y los fundamentos teóricos de la teoría del abuso

del derecho, a fin de establecer medios de aplicación de esta teoría para afrontar la elusión tributaria.

Se concluye que la elusión fiscal es cuando se evita la ocurrencia del hecho imponible mediante el uso abusivo de formas y procedimientos jurídicos exorbitantes, cuyo único propósito es fiscal. El abuso anida en la utilización deliberada de una forma con el único fin de neutralizar los efectos tributarios que habría tenido el uso de la forma típica y adecuada, según el propósito perseguido por el sujeto pasivo.

Lo expuesto anteriormente, representa un antecedente importante para la presente investigación, ya que conduce a presentar qué tipos lineamientos se pudieran seguir para evitar la elusión fiscal en Venezuela.

Ordoñez (2005) en su trabajo de grado titulado *Estrategias para una cultura tributaria que disminuya la evasión fiscal en las Pequeñas y Medianas Empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida*, analiza las estrategias para evitar la evasión fiscal, esta investigación es documental y descriptiva, se requirió el método de observación directa y la investigación de campo.

El mencionado autor concluyó que la dirección tiene la necesidad de una metodología para mejorar la formulación de objetivos, la fijación de metas que puedan contribuir a optimizar el proceso de recaudación y fiscalización, por lo que se sugirieron objetivos, estrategias y técnicas de fiscalización para determinar la planificación tributaria en la Gerencia de Recaudación de la Alcaldía del Municipio Libertador del Estado Mérida.

Lo anteriormente expuesto, es de gran beneficio para la presente investigación, ya que en ella se estudio que medidas podría utilizar el Estado para evitar la evasión fiscal en el Municipio Libertador del Estado Mérida.

Zárraga (2003) en su trabajo de grado titulado *Factores que estimulan la evasión fiscal en Venezuela*, analiza tres aspectos puntuales que en la actualidad engrosan el porcentaje de evasión fiscal de manera considerable. Estos aspectos son: La desconfianza en el gobierno producto del desacierto en la implementación de medidas económica y la recesión en la que vivimos actualmente; la inseguridad jurídica

debido a que constantemente se cambian las reglas del juego en materia tributaria y por último el llamado a la desobediencia tributaria que propone la sociedad civil.

Estos trabajos constituyen importantes antecedentes a la temática de estudio porque analizan los actos simulados, fraude de ley y abuso de formas en contribuyentes.

### **Bases Teóricas**

Según Arias (2006) las bases teóricas, comprenden un conjunto de conceptos y proposiciones que constituyen un punto de vista o enfoque determinado, dirigido a explicar el fenómeno o problema planteado (p.102). Al aceptar este concepto con el propósito de sustentar el desarrollo de la presente investigación, se presenta a continuación una serie de fundamentos teóricos recabados de las consultas bibliohemerográficas y en la web, propiciando a la vez un marco de referencia y terminología apropiada relacionada con el tema.

### **Actividad Financiera del Estado**

Según Villegas (2007), “la actividad financiera es una serie de entradas y salidas de dinero de la caja del estado o del tesoro nacional, es importante en la instrumentabilidad que la distingue de todas las demás actividades que ejecuta el estado” (p. 78). Es decir, el Estado procura obtener ingresos y hacerle erogaciones o pagos para satisfacer obras de interés social (salud, educación, vivienda, vialidad). Dichas obras que realiza el estado es lo que se denomina como actividad financiera.

### **Elementos que la Integran**

**Las Necesidades Públicas:** nacen de la colectividad y se satisfacen mediante la actuación del Estado quien será garante de las principales necesidades que se originen dentro de una colectividad, necesidades éstas que solamente podrán ser satisfechas por el Estado debido a que son de imposible cumplimiento por cada uno de los individuos que conforman el colectivo.



**Servicios Públicos:** actividades que el Estado realiza en procura de la satisfacción de las necesidades públicas. Se encuentran estrechamente vinculados a las necesidades frente a las cuales están llamados a satisfacer, por lo cual se distinguirá entre servicios públicos esenciales y no esenciales.

**Gasto Público:** inversiones o erogaciones de riquezas que las entidades públicas hacen para la producción de los servicios necesarios para la satisfacción de las necesidades públicas, y para enfrentar a otras exigencias de la vida pública, que son llamadas propiamente servicios.

**Recursos Públicos:** medios mediante los cuales se logran sufragar los gastos públicos y constituyen todos los ingresos financieros a la tesorería del Estado, cualquiera sea su naturaleza económica o jurídica.

**Renta Nacional:** sumatoria en términos monetarios de los bienes y servicios producidos, distribuidos y vendidos en un país durante un tiempo determinado, es decir dentro de un ejercicio fiscal.

### **Las Funciones de las Finanzas en el Proceso del Desarrollo**

Según Villegas (2007):

Las Finanzas tienen como función contribuir al desarrollo económico de un país, el Estado debe velar por que exista una distribución equitativa de las riquezas, incentivar a los inversionistas y a la producción, crear un clima de confianza política, establecer una estabilidad legal, disminuir la tasa de inflación entre otras, ya que estas variables generan empleo e incentivan el crecimiento del aparato productivo. El desarrollo económico de un país depende de la buena gerencia y administración que de las finanzas realicen los representantes del Estado. (p. 80).

### **Tributos**

Los tributos tienen su fundamento legal en el artículo 133 de la Constitución Nacional, según el cual toda persona debe coadyuvar a sufragar los gastos públicos del Estado a través del pago de impuestos tasas y contribuciones. Sin embargo el

legislador no define de manera explícita el concepto de Tributo, razón por la cual vale la pena citar lo planteado por los siguientes autores: Según Moya (2006), "las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines" (p.208).

Esto significa que cualquiera sea el Estado, y específicamente el venezolano, de acuerdo a sus facultades legales, el gobierno a través de la administración tributaria, le compete el cobro de los diferentes tributos los cuales serán invertidos para el crecimiento y desarrollo del país.

Por su parte, Sáinz (citado por Villegas 2005), señala:

Se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria, habitualmente pecuniaria, establecida por la ley, a cargo de personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al estado y a los restantes entes públicos estén encomendados (Sistema de Derecho Financiero, t. I, Vol. II, p.22). (p.153).

De las dos definiciones citadas anteriormente, se puede inferir que los Tributos son prestaciones pecuniarias, no pagaderas en especie según la legislación venezolana, que exige al Estado mediante su poder de coerción, a los contribuyentes que comentan un hecho calificado como imponible, cuyo fin primordial es coadyuvar a financiar el gasto público que realiza la Nación para cumplir con los fines que le son propios, como seguridad, defensa, salud, educación, vialidad, obras públicas, entre otros.

Según Moya (2006), a modo de explicación se describe:

**a) Prestaciones en Dinero:** es una característica de la economía monetaria que las prestaciones sean en dinero, aunque no es forzoso que así suceda. Es suficiente que la prestación se "*pecuniariamente valuable*" para que se constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación de cada país no disponga de lo contrario.

**b) Exigidas en Ejercicio del Poder del Imperio:** el elemento esencial del tributo es la coacción, el cual se manifiesta esencialmente en la prescindencia de la voluntad

del obligado en cuanto a la creación del tributo que le sea exigible. La bilateralidad de los negocios jurídicos es sustituida por la unilateralidad en cuanto a su obligación.

**c) En Virtud de una Ley:** no hay tributo sin ley previa que lo establezca. Como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación. Tal condición fáctica e hipotética se denomina "hecho imponible", es decir, toda persona debe pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria disponga y exige.

**d) Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus bienes:** el objetivo del tributo es fiscal, es decir, que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. Además el tributo puede perseguir también fines extra fiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos.

### **El Sistema Tributario**

Según Martínez (2007), "Cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de los ingresos, de su sistema económico, es decir que el sistema tributario está formado y constituido por el conjunto de tributos que estén vigentes en un país determinado y por supuesto, en una época establecida." (p.55).

Esto explica que cada sistema tributario es distinto a otro, ya que cada uno de ellos está integrado y formado por los variados impuestos que cada país adopte según sea su producción, formas políticas, tradiciones, y naturaleza geográfica de los mismos.

El estudio de un sistema tributario debe limitarse a una época establecida y circunscripta debido a la eminente y muy rápida educación social y económica por lo que gracias a esto se aprecia la necesidad de una educación de las normas legales,

esto tiene su base en que el derecho debe seguir a la vida, ya que de lo contrario se convierte en algo hueco y carente de significado humano.

El tributo, según la legalidad que rige en los respectivos estados de derecho, sólo surge de la ley, consecuencia de esto es que en un sistema tributario en buen funcionamiento es siempre un ordenamiento legal establecido. De allí proviene la gran importancia del estudio del Sistema Tributario en relación a la ciencia jurídica que estudia los tributos, es decir, el derecho tributario, obviamente, está muy unido a la Contaduría Pública; pero es necesario aclarar que para estudiar los Tributos en particular es indispensable realizar un examen intenso a la política, economía, administración fiscal, sociedad en general, en fin, conocer los lineamientos generales del Sistema Tributario en un determinado país.

### **Principios del Sistema Tributario**

Según Martínez (2007), la Carta Magna define los principios por los cuales se rige el régimen fiscal venezolano, los cuales son los siguientes:

**Principio de Justa Distribución de las Cargas**, previsto en el artículo 316 de la Constitución Nacional, el cual expone que el sistema tributario procurara la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del contribuyente. Para ello se debe tomar en cuenta el principio de progresividad, que se refiere al incremento progresivo de la alícuota impositiva a medida que se incremente el valor del enriquecimiento gravado, es decir los contribuyentes que perciban mayores ingresos o posean una mayor capacidad contributiva, deben realizar un desembolso mayor por concepto de pago de tributos.

**Principio de Legalidad Tributaria**, previsto en el artículo 317 de la Carta Magna, según el cual no podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no se encuentre prevista en la ley, tampoco se podrá conceder exenciones, rebajas u otros incentivos fiscales, a menos que se encuentre previsto en la ley que cree el tributo correspondiente.

**Principio de la No Confiscatoriedad**, para garantizar que el estado no exija el pago de un tributo por medio de la aprobación de bienes inmuebles o inmuebles que

pertenezcan a terceros. A los efectos de comprender mejor este principio tributario, se cita lo contemplado en la Constitución Nacional en los artículos 115 y 116:

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 de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes.

Artículo 116. No se decretarán ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta Constitución. Por vía de excepción podrán ser objeto de confiscación, mediante sentencia firme, los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público, los bienes de quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo del Poder Público y los bienes provenientes de las actividades comerciales, financieras o cualesquiera otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes.

En los extractos de la Carta Magna citados anteriormente, se consagra el derecho a la propiedad privada, asegurando su uso, goce, disfrute y disposición, por tanto, el Estado no podrá confiscar de manera arbitraria los bienes pertenecientes a terceros, excepto los casos previstos en la ley, que impliquen delitos o ilícitos en contra del patrimonio público.

**Principio Pecuniario de la Obligación Tributaria,** contemplado en el artículo 317 de la Constitución. Expone que ninguna obligación tributaria puede ser pagadera en servicios personales, ni por medio de bienes de ninguna clase. Según este principio un tributo no puede ser pagado en especies.

**Principio de Igualdad y Generalidad,** previsto en el artículo 21 de la Constitución, según el cual todos los individuos somos iguales ante la ley, por tanto no pueden ser objeto de discriminación por su raza, credo o condición social. Por su parte el artículo 133 señala que toda persona debe coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de tributos establecidos por la ley.

## **El Acto Jurídico**

Para Martínez (2007), el acto jurídico es una especie dentro del hecho jurídico, pues aquél descarta la involuntariedad y la ilicitud. Lo primero es indudable. La palabra misma "acto", indica como una determinación de voluntad, algunos son de opinión que el término acto jurídico debe comprender el hecho voluntario, tanto el lícito como el ilícito (p.136). Ahora bien, el acto jurídico es, el hecho jurídico de carácter voluntario y lícito, cuyo efecto es querido directamente por el agente, y en el cual existe una declaración de voluntad.

El Código contiene que los actos jurídicos son voluntarios y lícitos. Por el carácter de voluntarios (lo que se deduce de la exigencia de "agente capaz") deben entenderse, los hechos causados por la voluntad humana y cuyo efecto es querido por la misma, por lo que se distinguen de los hechos también dependientes de esa voluntad, pero cuyo efecto no es querido por la misma; es decir, que así se distinguen de toda otra clase de hechos jurídicos de carácter lícito. Por el carácter lícito se subraya la distinción de los actos jurídicos frente a otra clase distinta de hechos jurídicos, cuales son los actos ilícitos.

El fin del acto jurídico es crear, modificar, transferir, conservar o extinguir derechos (*totum actem ius consistit aut in adquiriendo aut in conservando aut in diminuendo*).

Las formas en que se manifiestan los efectos jurídicos se explican sin mayor esfuerzo. Dentro de la categoría de acto jurídico no sólo ha de comprenderse la relación que crea o extingue un derecho, según la concepción de Savigny, citado por Martínez (2007), sino también toda relación que además de transmitirlo y modificarlo, lo conserva, o, como indica Endemann citado por Martínez (2007), toda determinación de voluntad que completa la protección prestada a una situación jurídica (por ejemplo, la constitución en mora). No obstante, Crome distingue entre los actos jurídicos y las declaraciones para hacer tomar conocimiento de una cosa. Por su parte, Coviello, citado por Martínez (2007), excluye los actos que no

comportan siempre consecuencias conformes a la voluntad de su autor (la ocupación, toma de posesión, construcción, plantación sobre el terreno de otro).

### **Las Personas Afectadas por el Acto Jurídico**

Martínez (2007), comenta que el acto jurídico es Manifestación de la voluntad, que se hace con la intención de producir consecuencias de derecho, las cuales son reconocidas por el ordenamiento jurídico. Así encontramos que habrá actos jurídicos unilaterales y bilaterales, encontrando entre los últimos a los convenios y a los contratos. El mismo autor considera los siguientes conceptos:

**El Autor** del acto es la persona que por cuya voluntad se producen las consecuencias del acto.

**Parte** son las personas que adquieren derechos y obligaciones que nacen en la relación jurídica.

**Tercero** persona ajena a los efectos que producen las relaciones que nacen del acto.

**Causante y Causahabiente** el causante es el autor del acto, y el causahabiente es la persona que después de celebrarse el acto adquiere por derivado de este, por transmisión derechos y obligaciones que nacieron originalmente en quienes lo celebraron.

**La Representación** es el acto por medio del cual un tercero, extraño a la relación jurídica, actúa no sólo por cuenta de otro sino en nombre del sujeto de la relación.

**Representación Legal** suple la falta de capacidad del sujeto, se da independientemente de su voluntad.

**Representación Voluntaria** el mandatario tiene poder de representación que le confiere el mandante para la ejecución de un acto, aunque los derechos y obligaciones nacen entre el mandatario y el otro contratante.

## **Elementos Esenciales de Validez de los Actos Jurídicos**

**La Voluntad:** Para un acto jurídico unilateral basta con la voluntad de una sola persona, pero para uno bilateral se necesita la voluntad de las partes que intervienen en el acto.

**El Objeto:** Desde el punto de vista del acreedor es una facultad o conjunto de facultades, desde el punto de vista del deudor es un deber o conjunto de deberes.

**La Solemnidad:** Parte de la forma que debe revestir la declaración de voluntad.

**La Licitud:** Los actos necesitan ser lícitos en todas su manifestaciones para que el derecho los ampare y les otorgue consecuencias jurídicas.

## **Nulidad de los Actos Jurídicos**

**Absoluta:** imprescindible, inconfirmable, puede pedirla cualquier persona.

**Relativa:** prescindible, confirmable, a solicitud del interesado.

## **Diferencias con el Negocio Jurídico**

Cabe anotar que sobre el concepto de "acto jurídico" existe una polémica al relacionarlo con el concepto de "negocio jurídico", éste último auspiciado por los pandectistas alemanes a principios del siglo XIX y plasmado en el Código Civil alemán de 1900.

Según Lohmann (2005) “para quien, el acto jurídico es todo actuar con consecuencias jurídicas “(p.23). Siendo el espectro que abarca éste término muy amplio (actos reales, actos lícitos e ilícitos por ejemplo); mientras que el negocio jurídico sería aquella declaración o declaraciones de voluntad de derecho privado que, por sí, o en unión de otros hechos, estarán encaminados a la consecución de un fin práctico, lícito y admitido por el ordenamiento jurídico, el cual reconoce tales declaraciones como el sustento para producir efectos prácticos queridos y regular relaciones jurídicas de derecho subjetivo. Consecuentemente, el negocio jurídico se presenta como una especie del acto jurídico.



Todo negocio es un acto jurídico, pero no todo acto jurídico es un negocio jurídico. Esta última denominación no agota la anterior.

### **La Simulación**

Según Villegas (2007), la simulación ilícita en materia tributaria constituye evasión, que es siempre antijurídica, algo similar ocurre con la simulación lícita, es decir aquel contrato o convención en el que con finalidades no tributarias las partes han mentido u ocultado el verdadero acto o contrato acordado. El autor ejemplifica:

La compraventa entre el padre y el hijo no sujeto a patria potestad celebrada no con la intención de evadir el impuesto a las herencias, sino con el afán de perjudicar a otros herederos; o la venta simulada a terceras personas a fin de burlar los derechos de los acreedores, pero sin la intención de producir ahorro tributario alguno; o bien el abultamiento del precio de compra de un bien raíz para obtener un mayor monto por créditos hipotecarios de parte del Banco; y en fin, el ejemplo más clásico de simulación o error, según se le mire, que se da cuando las partes dicen pagar al contado por la compra de un bien raíz cuando en realidad lo están comprando a crédito o lo han pagado con anterioridad. (p.88).

En todos los casos antes mencionados la realidad siempre debe prevalecer sobre la voluntad aparentemente manifestada, pues en estos casos no se está mintiendo para causar perjuicio al Fisco, para pagar menos tributos, en cuyo caso habría evasión, sino que con otras finalidades extra tributarias.

Por otra parte es necesario mencionar que según Martínez (2007), la simulación es la declaración solo aparente, que se emite de acuerdo con la otra parte para engañar a terceros. Se trata de un acuerdo de los sujetos que intervienen en el acto jurídico para emitir una falsa declaración de voluntad con el ánimo de que los terceros crean en lo aparente y no conozcan la realidad

Para, Cifuentes (2005), “simulación es en acto o negocio jurídico que por acuerdo de las partes se celebra exteriorizando una declaración recepticia no verdadera para engañar a terceros” (p.52). La simulación puede ser absoluta o relativa. Es absoluta

cuando el acto celebrado no contiene tras sí ninguna declaración realmente querida; es relativa cuando tras un acto falaz se esconde una declaración distinta, realmente querida.

Señala el autor que las clases de simulación son:

**a) Simulación Absoluta** en la simulación absoluta, la causa es la finalidad de concretar una situación aparente y, por tanto, no vinculante. Por la simulación absoluta se aparenta celebrar un negocio jurídico, cuando en realidad no se constituye ninguno.

El negocio jurídico celebrado no producirá consecuencias jurídicas entre las partes. Nuestra jurisprudencia nacional siguiendo a la teoría clásica de la naturaleza jurídica de la simulación considera a la simulación absoluta cuando no hay voluntad de celebrar el acto jurídico y solo en apariencia se celebra. Un claro ejemplo de la simulación absoluta, se presenta cuando una persona con el fin de engañar a sus acreedores simula enajenar su bienes a otros, a fin de impedir que estos cobren sus créditos; pero en realidad no se transfiere nada y lo único que se busca es aparentar la celebración de tal acto, puesto, que ni la transferencia del bien ni el pago del precio se han concretizado.

Los simulantes quieren solamente la declaración, pero no sus efectos, esto es, se crea una mera apariencia carente de consecuencias jurídicas entre los otorgantes, destinada a engañar a terceros. Hay una declaración exterior vacía de sustancia para los declarantes.

**b) Simulación Relativa**, el mismo autor indica que, en la simulación relativa, el fin del negocio simulado sí es el de ocultar al disimulado, o a los elementos disimulados, para que los efectos que aparezcan al exterior se crean procedentes de un negocio que no es aquél del que realmente proceden, por ejemplo ocultar una donación a través de una compraventa. En la simulación relativa se realiza aparentemente un negocio jurídico, queriendo y llevando a cabo en realidad otro distinto. Los contratantes concluyen un negocio verdadero, que ocultan bajo una forma diversa, de tal modo que su verdadera naturaleza permanece secreta.

En la simulación relativa existen dos negocios jurídicos:

a) Negocio simulado como aparente y fingido

b) Negocio disimulado como oculto y real.

En la simulación relativa no se limita a crear la apariencia, como en la absoluta, sino que produce ésta para encubrir un negocio verdadero. Para ello será necesario considerar la unidad de la declaración de voluntad de las partes de sustituir la regla aparente por una diversa, uniendo así la declaración de voluntad de simular y la declaración de voluntad de establecer un reglamento de intereses distinto de aquél contenido en la declaración ostensible.

c) **Simulación Total** la simulación es total cuando abarca al acto jurídico en su totalidad. La simulación total es inherente a la simulación absoluta, pues en ella tiene esta característica desde que comprende la totalidad del acto, en todos sus aspectos.

d) **Simulación Parcial** la simulación relativa puede ser parcial o total. La simulación relativa total afecta la integridad del negocio jurídico, verbigracia un anticipo de herencia es ocultado mediante un contrato compraventa.

La simulación relativa parcial recae solamente sobre alguna de las estipulaciones del acto. Esto sucede cuando el acto contiene unas estipulaciones que son verdaderas y otras que son falsas. Tal como en un contrato de compraventa se simulado el precio con la finalidad de evadir impuestos. En la simulación parcial, el acto jurídico no será nulo, por el principio de conservación de los actos jurídicos el acto se mantendrá solo se anulará, las estipulaciones en los cuales se haya cometido la simulación.

De otro lado debe distinguirse la simulación con la falsedad. En la falsedad se trata de un hecho material, por el cual se crea, se altera o se suprime algo, con lo que se forja, se modifica o se destruye una prueba testimonial de alguna obligación. Se trata ya de un hecho punible, que cae dentro de la esfera del Derecho Penal. No es una declaración que no corresponde a la realidad, esto es, a lo verdaderamente querido. Mientras que en la simulación parcial corresponde a datos inexactos y pueden estar referidos a fechas, hechos, cantidades y, en general, declaraciones que no guardan conformidad con la realidad.

e) **Simulación Lícita** tal como se ha señalado líneas arriba la simulación en principio no es ilícita. La ilicitud se da cuando se perjudica el derecho a terceros.

Barbero (2004), “considera que el fin de la simulación puede ser lícito y que no hay nada ilícito”(p.115);por ejemplo cuando alguien pretende conservar sus bienes para ello simula enajenarlos, a fin de evadir ciertos requerimientos de sus familiares

La simulación lícita denominada también legítima, inocente o incolora, está dado cuando no se trata de perjudicar a terceros con el acto; además no deberá violar normas de orden público, imperativas ni las buenas costumbres. Se funda en razones de honestidad.

**f) Simulación Ilícita** la simulación es ilícita, maliciosa, cuando tiene por fin perjudicar a terceros u ocultar la transgresión de normas imperativas, el orden público o las buenas costumbres, verbigracia un deudor simula enajenar sus bienes a fin de sustraer de la obligación de sus acreedores.

De otro lado no se debe confundir el acto jurídico simulado ilícito con el error en la declaración. En el primero las partes en forma concertada antelada mente pretenden celebrar un acto a fin de que no tenga efectos entre ellos. En el segundo las partes quieren que el acto tenga plena eficacia, es decir, no existe un acuerdo para perjudicar a los terceros.

**g) Simulación por Interposita Persona** la simulación por interpósita persona es una modalidad de la simulación relativa que consiste en que una persona aparezca como celebrante del acto y destinatario de sus efectos cuando en realidad es otra persona, pues el que aparece celebrando el acto es un testaferro u hombre de paja, un sujeto interpuestos ficticiamente, ya que el acto realmente se celebra con la otra persona, el interponente, y sólo en apariencia se celebra con el interpuesto o testaferro. Esta clase de simulación se configura cuando alguien finge estipular un negocio con un determinado sujeto, cuando, en realidad, quiere concluirlo y lo concluye con otro, que no aparece.

En la simulación por interpósita persona la interposición es ficticia porque quién celebra el negocio con el interpuesto sabe que es un testaferro y que los efectos del acto celebrado se proyectan hacia el simulante interponente, porque el acuerdo simulatorio es tripartito, ya que en él participan las dos partes simulantes y la persona

interpuesta, quien deliberadamente, de acuerdo con ambas partes, se presta para la formación del acto jurídico simulado.

### **La Simulación en el Acto Jurídico**

La simulación es la declaración sólo aparente, que se emite de acuerdo con la otra parte para engañar a terceros. Se trata de un acuerdo de los sujetos que intervienen en el acto jurídico para emitir una falsa declaración de voluntad con el ánimo de que los terceros crean en lo aparente y no conozcan la realidad.

Según Cifuentes (2005), sostiene que la simulación es un acto o negocio jurídico que por acuerdo de las partes se celebra exteriorizando una declaración recepticia no verdadera para engañar a terceros, sea que ésta carezca de todo contenido, o bien que esconda uno verdadero diferente al declarado (p.56). Se trata pues de una divergencia, acordada entre los celebrantes del acto jurídico, entre la voluntad interna o real y la externa o manifestada para engañar a terceros o protegerse frente a los mismos.

Es por eso que Ferrara (2007), define a la simulación como:

La declaración de un contenido de voluntad no real, emitido conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe, o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo (p.96).

Para destacar el carácter abstracto y complejo de la simulación, el mismo Ferrara (2006) conduce a la siguiente descripción: Dos celebrantes de un acto jurídico para sus fines particulares, se proponen engañar a los terceros haciéndoles creer que realizan un acto que realmente no quieren efectuar. Para cumplir su propósito llevan a cabo, exteriormente, el acto ficticio, es decir declara querer, cuando en realidad no lo quieren. Esta declaración va dirigida a engendrar en los demás una falsa representación de su querer, los terceros que ignoran el concierto secreto de los contratantes y no pueden perpetrar en sus intenciones, creen que el acto realizado es cierto y verdadero, en razón que consideran que las declaraciones contractuales son serias y han producido una transformación real en las relaciones jurídicas de las partes.

Así, por ejemplo, el deudor para impedir una medida cautelar como el embargo, simula haber vendido la totalidad de su patrimonio a otra persona que acepta participar en el acto simulado. El acreedor que cree que es cierto ya no podrá ordenar la ejecución sobre esos bienes. Pero al margen de esta apariencia, el supuesto vendedor y comprador saben que tal circunstancia solo es aparente, en la medida que en la realidad el desplazamiento no se ha producido. El acreedor cree en el cuento porque desconoce la realidad.

Hay en los actos simulados dos versiones: La aparente de fachada, que rige para los terceros y la verdadera o real que la saben los simuladores. El acto simulado tiene eficacia para los terceros, pero es ineficaz entre los simuladores. De ahí que la simulación sea posible solo entre actos bilaterales o plurilaterales.

La simulación funciona de diferentes maneras o tiene distintos alcances. Así, Juan puede simular que vende un bien a Pedro, cuando en realidad no lo vende, Juan puede simular vender un bien a Pedro, cuando en realidad se lo está donando. Juan puede simular que vende un bien a Pedro por 30 dólares, cuando en realidad se lo vende por 50 dólares. Estas expresiones dan lugar a lo que se conoce con el nombre de clases de simulación.

Actualmente la doctrina es unánime la doctrina que considera que los requisitos de la simulación de los actos jurídicos son dos:

- a. El acuerdo simulatorio; y,
- b. el fin de engañar a terceros.

Otros autores consideran que además de los requisitos señalados anteriormente también debe de considerar a la divergencia entre la voluntad y su manifestación

### **Abuso de Formas**

En el Abuso de Formas, conocida también en Doctrina como Disimulación o Simulación Relativa, el sujeto ha calificado un acto negocial cierto como si fuera otro, ocultando su verdadera naturaleza. Se trata de ella, como señala Lohmann (2005), cuando se quiere indicar que tras un negocio estructuralmente correcto, pero

aparente porque su contenido no coincide con la auténtica voluntad de las partes, se esconde otro negocio jurídico con función económica y social distinta, el cual sí refleja el orden de intereses que las partes desean regular. El autor considera que “El fraude de ley está llamado a desempeñar un papel central en la persecución de los negocios anómalos, al menos hasta que se defina el destino de esta figura en la próxima reforma”. (p.45).

Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

La norma tributaria ha optado por la interpretación analógica para enfrentarse a los supuestos de fraude a la ley, pero, como ha señalado recientemente el profesor Ferreiro citado por Martínez (2007), interpretación analógica no es lo mismo que interpretación extensiva, de modo que la primera no puede desbordar los límites del tenor literal del precepto.

El elemento central de la aplicación del fraude de ley estará en la demostración de la existencia de una norma de cobertura utilizada para el propósito fraudulento aunque ésta sea la simple ausencia de tipificación expresa como hecho imponible de determinadas situaciones en la legislación tributaria correspondiente, a la que se recurre para quedar fuera de los conceptos tipificados, o las figuras jurídico-privadas a las que el obligado tributario se ha acogido para una finalidad distinta de la que les es propia. Es ahí donde debe aplicarse el mayor rigor para evitar que la proliferación de normas y criterios administrativos y que la complejidad de unas y otros puedan.

Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de

demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.

### **Elusión**

Antes de desarrollar el tema, es necesario destacar la diferencia entre la evasión y elusión fiscal, al respecto Martínez (2007), aclara:

La elusión de impuestos hace referencia a las conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ninguna ley, sino que se está aprovechando mediante una interpretación en ocasiones amañada o caprichosa, situación que es permitida por una ley ambigua o con vacíos. La evasión, en cambio, hace referencia a las maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley. En la evasión tributaria simple y llanamente no se cumple con la ley, lo cual indudablemente es ilegal. (p. 94).

En la elusión el contribuyente hace uso de un comportamiento dirigido a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, sea total o parcialmente, mediante procedimientos técnicos propios de la autonomía de voluntad y libertad de contratación; pero señalados por el único propósito de la finalidad fiscal.

Tal sería el caso, por ejemplo, de la fusión de una sociedad que tiene pérdidas acumuladas, las mismas que permiten a la sociedad absorbente procurarse de un escudo fiscal por el resto del plazo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta. Como se sabe, no existe impedimento legal para fusionar sociedades que hayan arrojado pérdidas, y la propia normatividad tributaria permite el arrastre de pérdidas de la sociedad absorbida por la sociedad absorbente, aunque con ciertas limitaciones (proporcionalidad con los activos transferidos, realización de la misma actividad, entre otros).

También será un ejemplo de elusión el adquirir un bien del activo por medio de un contrato de Leasing o arrendamiento financiero, considerando el tratamiento tributario dispensado a esta operación (recuperación de la inversión afectando las



cuotas directamente a resultados y no vía depreciación), lo cual incidirá finalmente en la Base Imponible del Impuesto a la Renta.

Para ciertos autores, la elusión tributaria se presenta sólo cuando la propia normatividad impositiva faculta al contribuyente a asumir comportamientos diferentes. Consideramos que en estos casos están presentes lo que se denomina "Economía de Opción", pues en realidad el contribuyente decide, dentro de varias alternativas posibles, qué tratamiento impositivo resultará para él menos oneroso, sin que ello signifique transgredir la normatividad tributaria. Así por ejemplo, y de acuerdo con nuestra legislación tributaria, un contribuyente que se dedica a la comercialización de productos podrá ubicarse dentro del Régimen General, el Régimen Especial o el Régimen Único Simplificado, en tanto observe los requisitos legales establecidos. La Administración Tributaria no podría por este solo hecho determinar que el contribuyente tiene una conducta evasiva, pues el propio ordenamiento jurídico le permite ordenar su negocio de tal forma que soporte una carga impositiva menor.

### **Fraude a la Ley Tributaria**

Según Martínez (2007), a diferencia de la elusión, en el Fraude a la Ley Tributaria (*Fraus Legis Fiscis*) se consigue por medios legales, y sin necesidad de tributar o hacerlo en menor cuantía, el mismo efecto que si se hubiera incurrido en el hecho imponible (p.102). En el Fraude a la Ley, existe una norma de cobertura que permite al contribuyente esquivar las implicancias tributarias de sus actos o minimizarlos.

Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa que para no pagar el Impuesto a los Dividendos aplicables en un país determinado, decidiera prestar dinero a una empresa vinculada, en lugar de realizar aportes de capital, creando adicionalmente un gasto deducible a la empresa vinculada por concepto de intereses (fenómeno tributario conocido como subcapitalización de sociedades). Resulta evidente que en este supuesto, la figura del mutuo, que es plenamente legal, está realmente sirviendo

de norma de cobertura, evitando la precipitación del tributo (en el ejemplo, Impuesto a los dividendos). Como podemos observar, el Fraude a la Ley resiente al ordenamiento jurídico como sistema, pues utiliza fragmentariamente determinadas normas en perjuicio de otras. Nótese sin embargo que en el Fraus Legis no estamos ante una abierta violación a la Ley, sino de un medio para evitarla.

De otro lado, los contribuyentes pueden realizar actos que si bien en apariencia podrían calificar como Fraus Legis Fiscis, no constituyen en realidad tal.

Por otra parte, en el estudio en mención deriva del Análisis de los efectos jurídicos que originan la simulación el abuso de formas y el fraude de ley en el periodo contable de los contribuyentes ordinarios, que no es más que la declaración solo aparente, que se emite de acuerdo con la otra parte para engañar a terceros. Se ha llegado al convencimiento que la tarea requiere un enfoque interdisciplinario, por su ya comentado grado de complejidad y por la intervención de un sin número de factores que dilatan, incentivan o promueven el acto.

### **Bases Legales**

En esta investigación las bases legales forman parte esencial para el análisis del artículo 16 del código orgánico tributario en las actividades contables de los contribuyentes, caso: contribuyentes ordinarios del sector construcción del municipio libertador del estado Mérida. Dicha simulación se originan cuando los contribuyentes presentan documentos a la Administración Tributaria que se vuelven en su contra, tal como se nos muestra en la Constitución Nacional y el Código Orgánico Tributario.

#### **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, fue publicada en Gaceta Oficial No 5.453 del 24 de marzo de 2000 (Segunda Versión), previa publicación en Gaceta Oficial No 36.860 del 30 de diciembre de 1999

(Primera Versión), la cual se reimprimió por error material. La misma constituye el origen directo en materia tributaria.

### **Código Orgánico Tributario**

Publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria No. 6.152 de fecha 18/11/2014, esta ley en su Título I Disposiciones Preliminares Artículo 1, establece que las disposiciones de este Código Orgánico Tributario son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de esos tributos.

Las normas de este Código se aplican en forma supletoria a los tributos de los Estados, Municipios y demás entes de la división político territorial.

Sobre dicho Código han sido considerados los siguientes artículos:

- Título I: Disposiciones Preliminares, artículos 1 al 12
- Título II: De la Obligación Tributaria, Capítulo I Disposiciones Generales, artículos 13 al 17
  - Capítulo II Del Sujeto Activo, artículo 18
  - Capítulo III Del Sujeto Pasivo, Sección Primera Disposiciones Generales, artículos 19 al 21.
    - Sección Segunda De los Contribuyentes artículos 22 al 24.
    - Sección Tercera De los Responsables artículos 25 al 29.
    - Sección Cuarta Del Domicilio artículos 30 al 35.
  - Capítulo IV Del Hecho Imponible artículos 36 al 38.
  - Capítulo V De los Medios de Extinción artículo 39.
    - Sección Primera Del Pago artículos 40 al 48.
    - Sección Segunda De la Compensación artículos 49 al 51.
    - Sección Tercera De la Confusión artículo 52.
    - Sección Cuarta De la Remisión artículo 53.
    - Sección Quinta De la Declaratoria de Incobrabilidad artículo 54.
- Capítulo VI De la Prescripción artículos 55 al 65.
- Capítulo VII De los Intereses Moratorios artículos 66 y 67.

- Capítulo VIII De los Privilegios y Garantías artículos 68 al 72.
- Capítulo IX De las Exenciones y Exoneraciones artículos 73 al 78.
- TÍTULO III De los Ilícitos Tributarios y de las Sanciones Capítulo I Parte General artículos 79 al 98.
- Capítulo II De los Ilícitos Tributarios Formales artículos 99 al 108.
- Capítulo III De los Ilícitos Tributarios Materiales artículos 109 al 117.
- Capítulo IV De los Ilícitos Tributarios Penales artículos 118 al 130.
- TÍTULO IV De la Administración Tributaria Capítulo I Facultades, Atribuciones, Funciones y Deberes de la Administración Tributaria Sección Primera Facultades, Atribuciones y Funciones Generales artículos 131 al 136.
- Sección Segunda Facultades de Fiscalización y Determinación artículos 137 al 146.
- Sección Tercera Deberes de la Administración Tributaria artículos 147 al 149.
- Sección Cuarta Del Resguardo Nacional Tributario artículos 150 al 154.
- Capítulo II Deberes Formales de los Contribuyentes, Responsables y Terceros artículos 155 al 157.
- Capítulo III De los Procedimientos Sección Primera Disposiciones Generales artículos 158 al 165.
- Sección Segunda De las Pruebas artículos 166 al 170.
- Sección Tercera De las Notificaciones artículos 171 al 178.
- Sección Cuarta Del Procedimiento de Recaudación en Caso de Omisión de Declaraciones artículos 179 al 181.
- Sección Quinta Del Procedimiento de Verificación artículos 182 al 186.
- Sección Sexta Del Procedimiento de Fiscalización y Determinación artículos 187 al 203.
- Sección Séptima Del Procedimiento de Repetición de Pago artículos 204 al 209.
- Sección Octava Del Procedimiento de Recuperación de Tributos artículos 210 al 217.

- Sección Novena Del Procedimiento de Declaratoria de Incobrabilidad artículos 218 al 220.
- Sección Décima Del Procedimiento de Intimación artículos 221 al 224.
- Sección Décima Primera Del Tratamiento de Mercancías Objeto de Comiso artículos 225 al 229.
- Sección Décima Segunda De los Acuerdos Anticipados sobre Precios de Transferencia artículos 230 al 239.
- Capítulo IV De las Consultas artículos 240 al 245.
- TÍTULO V De la Revisión de los Actos de la Administración Tributaria y de los Recursos Administrativos Capítulo I De la Revisión de Oficio artículos 246 al 251.
- Capítulo II Del Recurso Jerárquico artículos 252 al 262.
- Capítulo III Recurso de Revisión artículos 263 al 265.
- TÍTULO VI De los Procedimientos Judiciales, del Cobro Ejecutivo y de las Medidas Cautelares. Capítulo I Del Recurso Contencioso Tributario Sección Primera De la Interposición y Admisión del Recurso artículos 266 al 275.
- Sección Segunda Del Lapso Probatorio artículos 276 al 280.
- Sección Tercera De los Informes de las Partes y del Auto para Mejor Proveer artículos 281 al 286.
- Sección Quinta De la Ejecución de la Sentencia artículos 287 al 289.
- Capítulo II Del Cobro Ejecutivo artículos 290 al 302.
- Capítulo III De las Medidas Cautelares artículos 303 al 308.
- Capítulo IV Del Amparo Tributario artículos 309 al 311.
- Capítulo V De la Transacción Judicial artículos 312 al 318.
- Capítulo VI Del Arbitraje Tributario artículos 319 al 333.
- Capítulo VII Disposiciones Generales artículos 334 al 339.
- TÍTULO VII Disposiciones Transitorias y Finales Capítulo I Disposiciones Transitorias artículos 340 al 344.
- Capítulo II Disposiciones Finales artículos 345 al 349.

En especial la investigación se basa en el artículo 16 del Código Orgánico Tributario (2014), en su primer aparte establece:

Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imponibles, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes, y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias. (p.17)

### Operacionalización de la Variable

Objetivos Específicos	Variable Independiente	Variable Dependiente	Indicadores	Ítems	Técnica	Instrumento	Fuente
Identificar los actos de simulación que llevan a cabo los contribuyentes del sector construcción	Actos de simulación	Contribuyentes del Municipio Libertador estado Mérida.	Acto jurídico Contrato Simulaciones Disimulación Elusión Fraude tributario	1-2 3-4 5-6 7-8 9-10 11-12	Encuesta	Cuestionario	Contador y/o administrador de las empresas constructoras del Municipio Libertador del Edo. Mérida.
Describir los ordenamientos jurídico-tributarios que regulan los actos de simulación, fraude de ley y abuso de formas.	Leyes Características	Contribuyentes del Municipio Libertador estado Mérida.	Artículos de la C.R.B.V. -Artículos del Código Orgánico Tributario. Documentación sobre el tema.		Observación	Guía de observación documental	Leyes Documentación Bibliográfica
Determinar las consecuencias tributarias de los actos simulados, fraude de ley y abuso de formas en los contribuyentes del sector construcción.	Consecuencias tributarias	Contribuyentes del Municipio Libertador estado Mérida.	Sanciones		Observación	Guión de observación documental	Leyes Documentación Bibliográfica

**Fuente:** Pérez (2014)

## CAPÍTULO III

### MARCO METODOLÓGICO

El marco metodológico comprende la concepción práctica y concreta para responder a las preguntas de investigación aplicadas al contexto particular de estudio. Se corresponde con el diseño del plan, las estrategias y el programa a seguir para llevar a cabo la investigación.

#### Tipo de investigación

Según el alcance y el nivel de profundidad con que se abordó el estudio se puede afirmar que la presente investigación se encuentra situada en dos de los siguientes estadios: **la investigación descriptiva y la analítica.**

Es de tipo analítico, ya que se parte de la totalidad de los componentes de la investigación y se desglosan en sus partes para comprender su esencia; posteriormente se procede a interpretar la interrelación que existe entre ellas para estudiarlas nuevamente como unidad. En este caso se utiliza el análisis de contenido, que se propone examinar los procedimientos establecidos en la legislación nacional, a los fines de aplicar los efectos jurídicos de la simulación en el derecho tributario y asimismo el método comparativo para poder integrar los elementos en un todo.

Según Bunge, citado por Hurtado (1998), la investigación analítica “intenta descubrir los elementos que componen la totalidad y las conexiones que explican su integración propicia el estudio y la comprensión más profunda del evento en estudio” (p.34). En este sentido, en la investigación se analiza y se describe el comportamiento de la estructura de las operaciones en el sector construcción, y los potenciales efectos



sobre los ingresos del Municipio Libertador del Estado Mérida. Por tanto, una vez caracterizados los hechos que dan origen al problema de la investigación se procederá a establecer relaciones causa-efecto.

## **Diseño de la Investigación**

El diseño de la investigación es la estrategia general que adopta el investigador para responder al problema planteado. En este sentido Arias (2006) destaca los siguiente “la investigación se clasifica en: documental, de campo y experimental.” (p. 26) por lo tanto la autora del estudio seleccionara como diseño al no experimental de campo. En consecuencia se considera lo expuesto por Arias (ob.cit) define a la Investigación de campo como “aquella que consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios), sin manipular o controlar variable alguna, es decir el investigador obtiene la información pero no altera las condiciones existentes.” (p.20).

La presente investigación de acuerdo al planteamiento del problema, se encuentra enmarcada de un diseño de investigación de tipo documental y de campo. A partir de la primera se emprendió una exhaustiva revisión bibliográfica de fuentes secundarias, cuyo resultado le proporciono al investigador información teórica y empírica pertinente para analizar y detectar los puntos álgidos de una problemática dada. Por su parte la investigación de campo, permitió obtener de las empresas afiliadas a la Cámara Constructora del Municipio Libertador del Estado Mérida, la información requerida para llevar a cabo dicha investigación.

Según lo expuesto, se puede verificar que se hizo uso de una doble fuente de información: primaria y secundaria, lo que permitió al investigador exponer criterios, soluciones y recomendaciones que representen aportes significativos a determinada área del condominio humano, mediante un proceso de generación de valor y sentido determinado al conocimiento existente.

## **Población y Muestra**

Tal como refiere Morles (1994), “La población o universo hace referencia al conjunto para el cual serán válidas las conclusiones que se obtengan a los elementos o unidades (personas, instituciones, o cosas) involucradas en la investigación” (p.45)

Según Chávez (1994) “La muestra es una porción representativa de la población que permite generalizar sobre ésta, los resultados de una investigación. Es la conformación que tiene por finalidad integrar las observaciones (sujetos, objetos, situaciones, instituciones, organizaciones o fenómenos) como parte de una población (p. 66). La población a analizar en la presente investigación son los contribuyentes ordinarios (dueños y/o administradores) de las empresas del sector construcción de la Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, estado Mérida para un total de veintiocho (28) sujetos., los cuales por ser relativamente pequeños automáticamente se convierten en la muestra.

## **Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos**

Para definir las fuentes y técnicas de recolección de datos de la información se analiza los objetivos de la investigación y la definición operacional de las variables objetos de estudio. Se emplea instrumentos para la recolección y análisis de los datos, que hagan posible la obtención y organización de los resultados. La recolección de datos proviene principalmente de instrumentos legales y documentos electrónicos (internet) ya que el tema objeto de estudio es innovador y existen pocas publicaciones o libros que se relacionen directamente con el tema.

En la observación documental, Tamayo (2000), aplica el siguiente concepto: Es la más común en las técnicas de investigación; la observación sugiere y motiva los problemas y conduce a la necesidad de la sistematización de los datos. La observación científica debe trascender una serie de limitaciones y obstáculos los cuales podemos comprender por el subjetivismo, el etnocentrismo los prejuicios, la parcialización, la deformación, la emotividad etc. Se traducen en la incapacidad de reflejar el fenómeno objetivamente (p.121).

El instrumento asociado a esta técnica es el **Registro de Observación Documental**.

La técnica de la **Encuesta** tiene como propósito la obtención de información relativa a características predominantes de una muestra de sujetos en relación a un tema en particular, mediante la aplicación de procesos de interrogación y registro de datos. El instrumento asociado a esta técnica es el **Cuestionario**, que “consiste en un conjunto de preguntas relacionadas con el evento de estudio, tales preguntas pueden ser dicotómicas, de selección, abiertas y tipos escalas. (Hurtado, 2007:157).

### **Validez y confiabilidad de los instrumentos de recolección de datos**

Para Munich y Ángeles (1998) toda investigación debe cumplir con dos reglas básicas para que la información obtenida sea válida y los datos recolectados puedan ser comparados, estas reglas son: validez y confiabilidad.

En este sentido, 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, y solo se toca lo que se quiere medir.

De esta manera, se refiere al grado en que un instrumento refleja un dominio específico de contenido de lo que se mide. Es el grado en que la medición representa el concepto o variable medida. La confiabilidad se refiere al grado de aplicación de manera representativa del instrumento de objeto de estudio, en condiciones idénticas, produce los mismos resultados; es decir, está relacionada con la exactitud de la medición.

Una vez que definimos y diseñamos los instrumentos de recolección de datos, antes de aplicarlos de manera definitiva en la muestra seleccionada, serán sometidos a prueba, con el propósito de establecer la validez y confiabilidad de estos, en relación al problema investigado. Los instrumentos de recolección de datos serán sometidos a un proceso de validación de metodología, estadística y contenido.

## **Técnica de Procesamiento y Análisis de Datos**

Para efectuar el análisis de resultados se llevara a cabo el uso del método hermenéutico, que consiste en la interpretación y análisis crítico de contenidos de índole legal, tributaria y económica a fin de tomar las correctas acepciones y dar respuesta a las variables en estudio de la manera más completa y compresible.

Los datos serán procesados de la siguiente forma: verificación de los datos, selección, ordenamiento y clasificación, posteriormente, se procederá a realizar el análisis, usando como técnica el fichaje, el subrayado.

El análisis de la información se llevara a cabo tomando en cuenta los objetivos específicos planteados en la investigación, con el propósito de responder a las interrogantes formuladas en el planteamiento del problema.

## **CAPITULO IV**

### **ANÀLISIS DEL DIAGNÒSTICO**

#### **Presentación de los resultados**

El proceso de aplicación del instrumento dirigido a los constructoras del Municipio Libertador, estado Mérida, hizo posible obtener información en forma directa con los sujetos de investigación, para luego cumplir con el respectivo análisis mediante la utilización de la estadística descriptiva, acción a través de la cual, cada valoración realizada por la población en estudio, estuvo caracterizada por una valoración en cuanto a su dato estadístico y porcentual, representados en cuadros con la alternativa seleccionada y posteriormente se representa la gráfica correspondiente para luego indicar aquellas apreciaciones generales que resultan de la respectiva interpretación efectuada en cada ítems.

Cabe destacar que, mediante estas actividades estadísticas la investigadora logra brindar a los lectores informaciones que dan respuesta al objetivo específico identificar los actos de simulación que llevan a cabo los contribuyentes del sector construcción, evento que permite elaborar posteriormente un cuerpo de argumentaciones para indicar en forma clara y precisa la realidad encontrada y proyectar ideas que hacen posible generar las conclusiones y recomendaciones pertinentes como elementos capaces de brindar el contexto investigativo dentro de un marco de ideas.

Por ello, se presenta a continuación el desarrollo de las tareas inherentes a la realización del proceso analítico que caracteriza a toda investigación enmarcada en un diseño de campo.

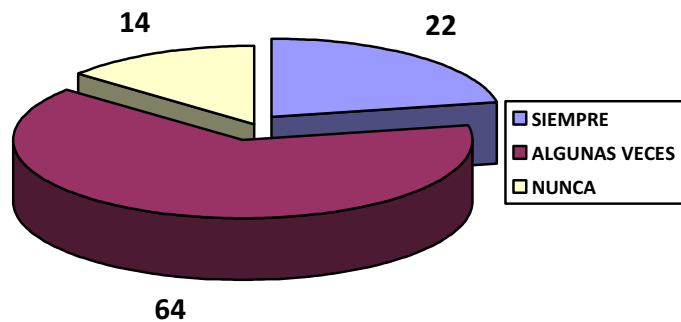
## Acto Jurídico

### Tabla de Frecuencia N° 1

Ítem N° 1 ¿Realiza actos jurídicos de acuerdo con los agentes directos para su Declaración?

Alternativas	SIEMPRE		ALGUNAS VECES		NUNCA	
	F	%	F	%	F	%
	6	22	18	64	4	14

Fuente: Dueños y/o administradores de empresas de la Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, estado Mérida, inscritas en la Cámara de la Construcción.



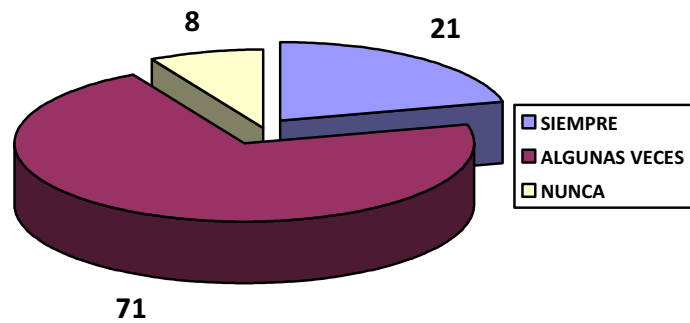
Según los datos obtenidos en cuanto al ítem 1 se evidencia una tendencia hacia la alternativa algunas veces con el 64% que realizan actos jurídicos de acuerdo con los agentes directos para su declaración, mientras que existe un 14% que nunca cumple con ello, pero el 22% siempre lo lleva a cabo. Estos hallazgos llevan a inferir la necesidad de agilizar aquellos procesos donde se tenga la oportunidad de reconocer los agentes directos para actuar en función a las necesidades detectadas y generar el respectivo acto declarativo que se necesita.

## Tabla de Frecuencia N° 2

Ítem N° 2 ¿Considera los procesos de transferencia en su organización como posible medidas de protección ante una situación de acto jurídico?

Alternativas	SIEMPRE		ALGUNAS VECES		NUNCA	
	F	%	F	%	F	%
	6	21	20	71	2	8

Fuente: Dueños y/o administradores de empresas de la Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, estado Mérida, inscritas en la Cámara de la Construcción.



Los hallazgos que se evidencian en el cuadro precedente muestran que el 71% de los sujetos de investigación algunas veces consideran los procesos de transferencia en su organización como posible medida de protección ante una situación de acto jurídico, asimismo un 8% nunca lo visualiza como tal, para precisar al 21% que siempre lo considera. De estos datos, se deduce que las actividades vinculadas con los actos jurídicos necesitan ser vistos como medios generadores de nuevos comportamientos para lograr efectividad en las acciones relacionadas con la transferencia y la respectiva voluntad que se exprese.

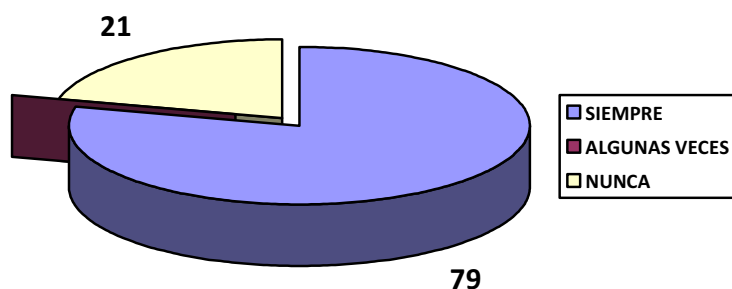
## Contrato

**Tabla de Frecuencia N° 3**

**Ítem N° 3 ¿Realiza contratos de finalidad tributaria que le permitan simular su objeto real?**

Alternativas	SIEMPRE		ALGUNAS VECES		NUNCA	
	F	%	F	%	F	%
	22	79	-	-	6	21

Fuente: Dueños y/o administradores de empresas de la Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, estado Mérida, inscritas en la Cámara de la Construcción.



El análisis referido al ítem 3 realiza contratos de finalidad tributaria que le permitan simular su objeto real, muestra claramente que su tendencia se estima en un 79% siempre lo hace, aunado a otro 21% que nunca. Situación que lleva a deducir que los contratos a efectuar por las empresas constructoras se encuentran alejados de los verdaderos parámetros tributarios para obtener realmente complementos que estén en correspondencia con la voluntad aparentemente formulada.

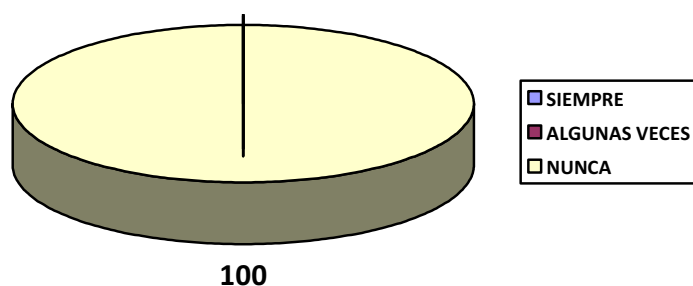


#### Tabla de Frecuencia N° 4

Ítem N° 4 ¿Realiza el ahorro tributario mediante contratos de ventas simuladas?

Alternativas	SIEMPRE		ALGUNAS VECES		NUNCA	
	F	%	F	%	F	%
	-	-	-	-	28	100

Fuente: Dueños y/o administradores de empresas de la Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, estado Mérida, inscritas en la Cámara de la Construcción.



Las opiniones dadas por los sujetos de investigación en cuanto al ítem 4 muestran que el 100% nunca realiza el ahorro tributario mediante contratos de ventas simuladas, para indicar con ello, que las actividades de dichas constructoras se encuentran en el marco jurídico tributario al obviar este tipo de acciones que se introducen en las actividades comerciales como eventos que carece de toda validez.

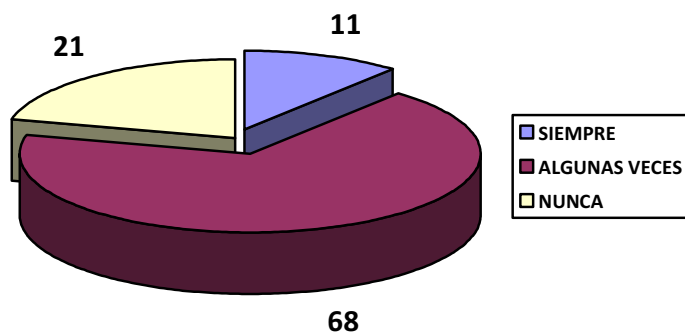
## Simulaciones

**Tabla de Frecuencia N° 5**

**Ítem N° 5 ¿Cumple con las declaraciones tomando en cuenta los acuerdos entre las partes para llegar a una simulación de voluntad?**

Alternativas	SIEMPRE		ALGUNAS VECES		NUNCA	
	F	%	F	%	F	%
	3	11	19	68	6	21

Fuente: Dueños y/o administradores de empresas de la Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, estado Mérida, inscritas en la Cámara de la Construcción.



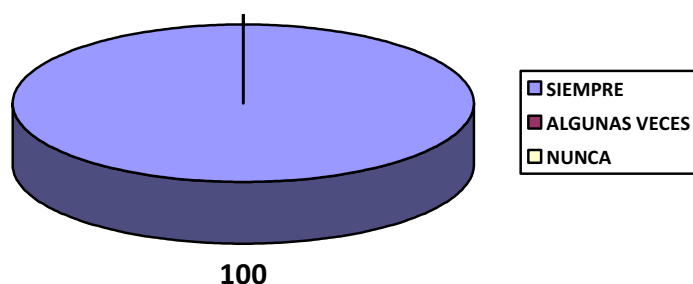
En relación al ítem 5 cumple con las declaraciones tomando en cuenta los acuerdos entre las partes para llegar a una simulación de voluntad, se observa que el 68% algunas veces lo realizan, para un 21% que nunca lo efectúa; mientras que el 11% siempre lo realiza. Lo que permite inferir que las actividades dirigidas hacia la simulación se mantienen en relación a emitir falsas declaraciones y asegurar con ello los resultados previamente previstos.

## Tabla de Frecuencia N° 6

Ítem N° 6 ¿Considera los negocios jurídicos bajo el esquema de la simulación absoluta ante situaciones aparentes?

Alternativas	SIEMPRE		ALGUNAS VECES		NUNCA	
	F	%	F	%	F	%
	28	100	-	-	-	-

Fuente: Dueños y/o administradores de empresas de la Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, estado Mérida, inscritas en la Cámara de la Construcción.



De acuerdo con los datos el 100% siempre considera los negocios jurídicos bajo el esquema de la simulación absoluta ante situaciones aparentes, para deducir que existe la necesidad de introducir nuevos esquemas tributarios que hagan posible corregir dicha situación y crear la respectiva simulación real que se ajuste a los criterios jurídicos que demanda el Código Orgánico Tributario.

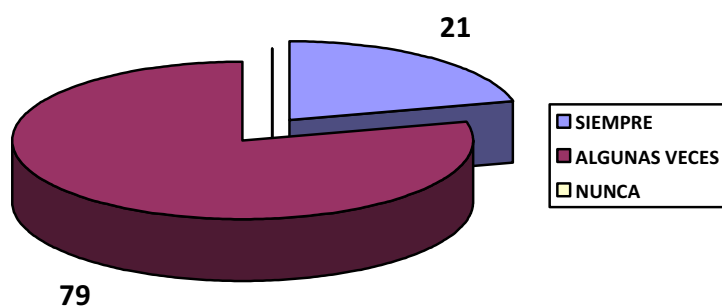
## Disimulación

**Tabla de Frecuencia N° 7**

**Ítem N° 7 ¿Organiza negocios jurídicos a través de la simulación por aparente contenido?**

Alternativas	SIEMPRE		ALGUNAS VECES		NUNCA	
	F	%	F	%	F	%
	6	21	22	79	-	-

Fuente: Dueños y/o administradores de empresas de la Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, estado Mérida, inscritas en la Cámara de la Construcción.



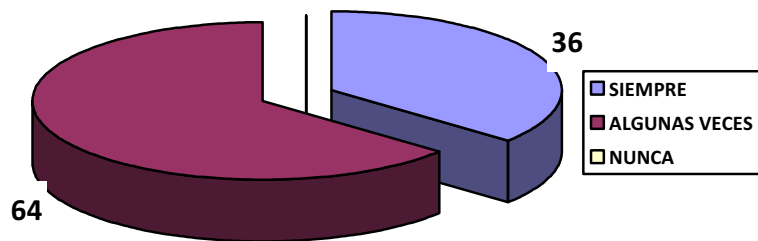
Al analizar las respuestas encontradas en el cuadro 8 se obtiene que el 79 % de los sujetos entrevistados indicaran que algunas veces organizan negocios jurídicos a través de la simulación por aparente contenido, asimismo un 21% indicó que siempre. Estos resultados llevan a deducir que las actividades tributarias realizadas por las empresas constructoras se encuentran ausente de una normativa jurídica que los lleve a un verdadero acto dentro del campo tributario.

### Tabla de Frecuencia N° 8

Ítem N° 8 ¿Utiliza normas administrativas de simulación para reducir posibles sanciones en la legislación tributaria?

Alternativas	SIEMPRE		ALGUNAS VECES		NUNCA	
	F	%	F	%	F	%
	10	36	18	64	-	-

Fuente: Dueños y/o administradores de empresas de la Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, estado Mérida, inscritas en la Cámara de la Construcción.



Con respecto al ítem 8 utiliza normas administrativas de simulación para reducir posibles sanciones en la legislación tributaria se muestra que el 64% algunas veces lo realiza, además de un 36% siempre cumple con ello. De acuerdo a estos datos, se deduce que la práctica tributaria realizada por los sujetos de investigación se encuentra alejada de los preceptos jurídicos que demanda el Código orgánico Tributario

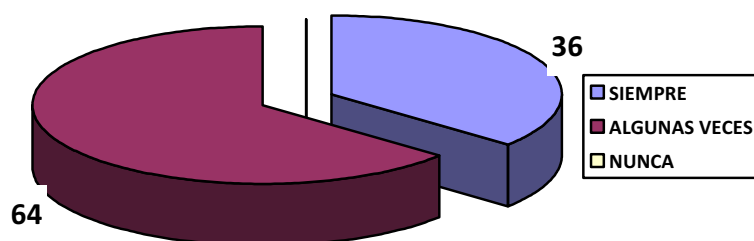
## Elusión

### Tabla de Frecuencia N° 9

Ítem N° 9 ¿Incorpora procedimientos técnicos de voluntad propia para obtener la determinación del hecho imponible?

Alternativas	SIEMPRE		ALGUNAS VECES		NUNCA	
	F	%	F	%	F	%
	5	18	17	61	6	21

Fuente: Dueños y/o administradores de empresas de la Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, estado Mérida, inscritas en la Cámara de la Construcción.



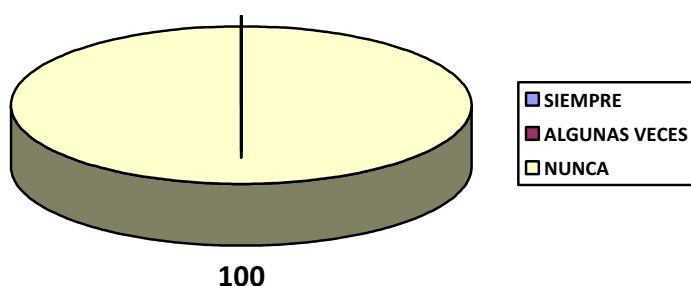
De las opiniones dadas por la población a objeto de estudio se precisa en cuanto al ítem 9 que el 61% algunas veces incorpora procedimientos técnicos de voluntad propia para obtener la determinación del hecho punible, otro 18% lo realiza, mientras que el 21% nunca. Según los datos arrojados se llega a inferir que, es importante avocarse a buscar nuevos mecanismos que permitan llegar a precisar posibles hechos punibles como acciones contrarias a lo que demanda las leyes venezolanas en materia de tributo.

### Tabla de Frecuencia N° 10

Ítem N° 10 ¿Realiza fusiones de sus negocios jurídicos para lograr el beneficio de la Ley del Impuesto sobre la Renta?

Alternativas	SIEMPRE		ALGUNAS VECES		NUNCA	
	F	%	F	%	F	%
	-	-	-	-	28	100

Fuente: Dueños y/o administradores de empresas de la Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, estado Mérida, inscritas en la Cámara de la Construcción.



En relación con el ítem 10 realiza fusiones de sus negocios jurídicos para lograr el beneficio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la tendencia de las opiniones dadas por los sujetos de investigación se agrupa en un 100% en nunca. Para inferir, que dichas acciones son obviadas por los constructores a fin de evitar posibles errores que afecten sus actividades productivas.

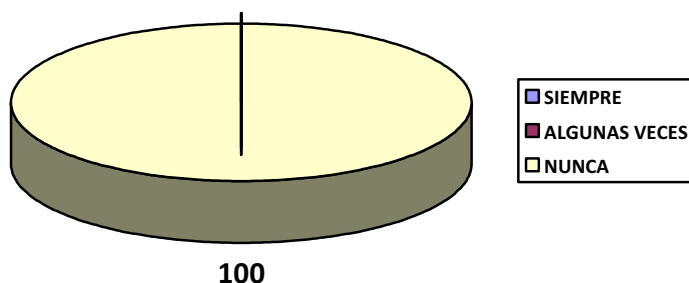
## Fraude Tributario

### Tabla de Frecuencia N° 11

Ítem N° 11 ¿Realiza la subcapitalización de sociedades para lograr la reducción de los impuestos por dividendos?

Alternativas	SIEMPRE		ALGUNAS VECES		NUNCA	
	F	%	F	%	F	%
	-	-	-	-	28	100

Fuente: Dueños y/o administradores de empresas de la Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, estado Mérida, inscritas en la Cámara de la Construcción.



Las respuestas encontradas en el ítem 11 realiza la subcapitalización de sociedades para lograr la reducción de los impuestos por dividendos evidencia que el 100% de los encuestados nunca lo hace. Para deducir, que sus actividades económicas se encuentran estimadas en proyecciones reales a los ingresos obtenidos.

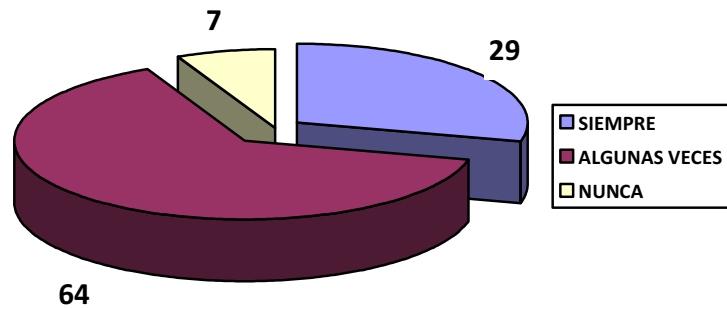


### Tabla de Frecuencia N° 12

Ítem N° 12 **¿Considera la declaración de un periodo contable para reflejar sus nuevos ingresos en ese año fiscal?**

Alternativas	SIEMPRE		ALGUNAS VECES		NUNCA	
	F	%	F	%	F	%
	8	29	18	64	2	7

Fuente: Dueños y/o administradores de empresas de la Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, estado Mérida, inscritas en la Cámara de la Construcción.



De acuerdo a las respuestas emitidas por la población encuestada, se precisa en el ítem 12 considera la declaración de un periodo contable para reflejar sus nuevos ingresos en ese año fiscal el 64% indicó que algunas veces, otro 7% manifestó que nunca para un 29% que respondió siempre. Para inferir que es importante adecuar los mecanismos contables que permitan asegurar en este grupo la evidencia de sus ingresos fiscales

## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **Conclusiones**

El recorrido metodológico caracterizado por el desarrollo de los objetivos previamente trazados en la presente investigación, llevaron a la realización de un contacto directo con los sujetos de investigación, para luego encontrar durante la respectiva valoración de sus opiniones una serie de apreciaciones que permiten dar respuesta a los diferentes propósitos investigativos, es decir, se llega a concluir lo siguiente:

En cuanto a la identificación de los actos de simulación que llevan a cabo los contribuyentes del sector construcción Municipio Libertador, estado Mérida, que la tendencia en cuanto a estas actividades jurídicas se destaca una posición enmarcada en algunas veces, lo que lleva a inferir que este grupo de contribuyentes requieren de supervisiones actividades determinadas por los organismos competentes a fin de reconducir la acción de presentar datos inadecuados y encaminar el proceso administrativo hacia la eficacia.

Asimismo, necesitan de una práctica tributaria que reduzca la realización de actos donde se logren reducir los actos de simulación absoluta, todo ello con la finalidad de establecer el respectivo cumplimiento de los tributos asignados ante dichos actos. Al continuar con el análisis y encontrar la descripción de los ordenamientos jurídicos-tributarios que regulan los actos de simulación fraude de ley y abuso de formas, se puede indicar que todas aquellas actividades tributarias de las respectivas empresas se encuentran estimada en una ausencia de la norma jurídica, en consecuencia carecen de un verdadero acto dentro del campo tributario.

En esta misma dirección, se encuentran diferentes consecuencias tributarias de los actos simulados fraude de ley y abuso de formas por los contribuyentes del sector construcción; pues los mismos en sus opiniones demostraron estar alejados de los preceptos que estiman el Código Orgánico Tributario, como ley que fijan las reglas a cumplir por los contribuyentes en materia tributaria.

Por otra parte, es importante adecuar los mecanismos contables que permitan asegurar en este grupo la evidencia de sus ingresos fiscales; pues, los encuestados manejan dicha actividad contable en forma intermitente, lo que conduce a reducir las posibilidades de ingresos económicos representado por el correspondiente pago que deben llevar a cabo este grupo.

Finalmente se destaca en cuanto a las consecuencias de la aprensión del art. 16 del COT, se pudo encontrar que los sujetos de investigación, que las declaraciones realizadas se encuentran estimadas en valores irreales, llevan a cabo los contratos a efectuar por las empresas constructoras alejados de los verdaderos parámetros tributarios para obtener realmente complementos que estén en correspondencia con la voluntad aparentemente formulada.

## **Recomendaciones**

Presentar los resultados encontrados en la presente investigación a los constructores del Municipio Libertador, estado Mérida, con la finalidad de brindarles informaciones precisas que hagan posible reconsiderar su actuación jurídica ante las situaciones referidas al artículo 16 del Código Orgánico Tributario.

Organizar mesas de trabajo para la actualización de dueños y/o administradores de las empresas del sector construcción de la Parroquia Juan Rodríguez Suarez del Municipio Libertador, estado Mérida, respecto a los actos simulados, fraudes, elusión, y la parte contable que se deriva de la aplicación del artículo 16 del Código Orgánico Tributario (2014).

Desarrollar jornadas con el personal contable y legal de las empresas constructoras del sector para inmiscuirlos en la recomendación anterior, pero además en materia jurídica – técnica y contable sobre el uso correcto de las Leyes que regulan la materia en estudio, de manera que se cumpla cabalmente como contribuyente.

Buscar mecanismos que permitan a los organismos competentes en materia tributaria de la respectiva parroquia y municipio, a fin de lograr contactos directos con los constructores y establecer nuevos caminos para las actividades inherentes al cumplimiento de los contribuyentes en cada una de las actividades llevadas a cabo.

Organizar con los constructores del referido municipio jornadas de actualización en cuanto a las acciones referidas a las simulaciones y reconocer las consecuencias que las mismas traen consigo ante su incumplimiento en materia tributaria.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arias, F. (2006). **El Proyecto de Investigación. Guía para su elaboración.** Caracas: Episteme.
- Barbero. (2004) .**Actos de Simulación.** Madrid. Editorial. Morate
- Chávez, N. (1994). **Introducción a la Investigación Educativa.** Caracas, Venezuela.
- Cifuentes, D. (2005). **Simulaciones, Mecanismos y Actuaciones Jurídica.** Barcelona: Editorial. Cace
- Código Civil** Gaceta oficial N 2.990 de fecha 26 de junio de 1982.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela** Gaceta Oficial No 5.453 Extraordinario del 24 de marzo de 2000.
- Decreto N° 1.434, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario. **Gaceta Oficial Extraordinaria No. 6.152** de fecha 18/11/2014
- Ferrara, J. (2007). **Simulaciones.** Madrid: Editorial Muralla.
- Garay, J. (2001). **Código Orgánico Tributario. (comentado).** Caracas, Venezuela: Ediciones Juan Garay.
- Garay, J. (2001). **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (comentado).** Venezuela: Librería Ciafré.
- Gómez, X. (2007). **La teoría del abuso del Derecho y la elusión tributaria en el ámbito jurídico venezolano.** Trabajo de grado de especialidad no publicado, Universidad Fermín Toro. Barquisimeto.
- Hernández, R., Fernández, C., Baptista, P. (2006). Metodología de la investigación (4ta. Ed.). México: Mc Graw Hill.
- Hurtado de B., J. (1998). **Metodología de la Investigación Holística.** Caracas: Sygal.

- Lohmann, A. (2006) **Derecho Jurídico y su Aplicación**. Madrid: Ediciones Taidos
- Marcano, C. (2010). **Tributos**. Caracas: Editorial. Oasis
- Martínez;A. (2007) . **Procedimientos Tributarios**. México: Editorial Síntesis.
- Morles, V. (1994). **Mejores Técnicas de Estudio**. (8ª Ed.). Caracas, Venezuela: Ediciones CO-BO.
- Moya, G. (2007). **Tributos**. Caracas: Editorial Greco
- Münich, L. y Ángeles, E. (1998). **Métodos y técnicas de investigación**. México, Trillar, S.A..
- Pérez, (2005). **Derecho Jurídico**. Caracas: Editorial Panapo
- Tamayo M., y Tamayo (2000). **El Proceso de la Investigación Científica**. (3ra ed).México: LIMUSA.
- Vicuña, L. (1997). **La Administración Tributaria y el Control Fiscal**. Mérida, Venezuela: Postgrado Universidad Santa María.
- Villegas, G. (2007). **Estudio Financiero**. Barcelona: Editorial Prado
- Zárraga, A. (2003). **Factores que estimulan la evasión fiscal en Venezuela**. Trabajo de grado no publicado Universidad Centroccidental “Lisandro Alvarado”- Universidad Católica del Táchira. Barquisimeto.

## **ANEXOS**

**ANEXO A**  
**INSTRUMENTO**



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**

**Estimado**

**Contador / Administrador / Abogado**

**Sector Construcción**

Ante todo reciba un cordial saludo, al tiempo que agradezco su participación en este proceso investigativo. Por ello solicito responder las preguntas que se presentan a continuación con objetividad, en seguridad que las mismas van a ser tratadas con absoluta confidencialidad.

**Gracias**

**Abg. Cecilia E. Pérez Camacho**

**La Investigadora**

**Instrucciones Generales**

Lea cada cuestión antes de responderla

En caso de duda puede consultar a la investigadora

El instrumento no requiere ser firmado

Responda la totalidad de las preguntas

Las alternativas que contiene el instrumento son:

Siempre (S)

Algunas Veces (AV)

Nunca (N)

		<b>Alternativas</b>		
		<b>Siempre</b>	<b>Algunas Veces</b>	<b>Nunca</b>
<b>Nº</b>	<b>Usted como Contribuyente del Sector Construcción</b>			
1	Realiza actos jurídicos de acuerdo con los agentes directos para su Declaración			
2	Considera los proceso de transferencia en su organización como posible medidas de protección ante una situación de acto jurídico			
3	Realiza contratos de finalidad tributaria que le permitan la disimulación de su objeto real			
4	Realiza el ahorro tributario mediante contratos de ventas simuladas			
5	Cumple con las declaraciones tomando en cuenta los acuerdos entre las partes para llegar a una simulación de voluntad			
6	Considera los negocios jurídicos bajo el esquema de la simulación absoluta ante situaciones aparentes			
7	Durante la organización de sus negocios jurídicos realiza actos de disimulación caracterizados por un aparente contenido			
8	Utiliza normas administrativas de disimulación para reducir posibles situaciones en la legislación tributaria			
9	Incorpora procedimientos técnicos de voluntad propia para obtener la determinación del hecho imponible			
10	Realiza fusiones de sus negocios jurídicos para lograr el beneficio de la Ley del Impuesto sobre la Renta			
11	Realiza la subcapitalización de sociedades para lograr la reducción de los impuestos por dividendos			
12	Considera la declaración de un periodo contable para reflejar sus nuevos ingresos en ese año fiscal			

**ANEXO B**  
**FORMATO DE VALIDACIÓN**

**ANEXO C**  
**CONFIABILIDAD**

Ítem Sujeto	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Total	$\overline{(X-X)}^2$
1	2	2	3	2	3	3	2	3	2	2	3	3	30	17.64
2	3	3	3	2	3	3	2	3	3	2	3	3	33	0.36
3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	2	3	3	35	6.76
4	2	2	3	2	3	3	2	3	2	2	3	3	30	17.64
5	2	3	3	3	3	3	3	3	3	2	3	3	34	2.56
$\Sigma$	12	13	15	12	15	15	12	15	13	10	15	15	177	44.96
$\overline{X}$	2.4	2.6	3.0	2.4	3.0	3.0	2.4	3.0	2.6	2.0	3.0	3.0	32.4	
$\Sigma s_i^2$	0.24	0.24	0.00	0.24	0.00	0.00	0.24	0.00	0.24	0.00	0.00	0.00	1.20	

$$Si^2 = 1.20$$

$$St2 = \frac{44.96}{5} = 8.99$$

$$\alpha = \frac{12}{11} \frac{(1 - 1.20)}{8.99} = \alpha = 1.1 \quad (1 - 0.13) = 1.1 (0.87) = 0.95$$

$$\alpha = 0.95$$

