



**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES**



**INFLUENCIA DE LA CULTURA TRIBUTARIA EN LA DETERMINACIÓN
DEL IVA Y EN LA CONTABILIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES DEL
ÁREA METROPOLITANA DE MÉRIDA**

Trabajo Especial de Grado para optar al título de Magister Scientiae en
Ciencias Contables

Autor: Lic. Nydia Lenid González Bernal

Tutor: Dr. Elviz Daniel Núñez

Mérida – Venezuela
Enero 2023



ACTA – VEREDICTO

En la ciudad de Mérida, a los siete (07) días del mes de junio de 2023, estando presentes en la sede de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, los siguientes Profesores **Elviz Daniel Núñez, Heiberg Andrés Castellanos, Jorge Dario Bastidas** en su condición de miembros del Jurado designado por el Consejo Técnico del Postgrado en Ciencias Contables, en reunión celebrada el 01 de marzo de 2023 de conformidad con el artículo 21 de las Normas de Funcionamiento de los Estudios de Postgrado en Ciencias Contables de la Maestría en Ciencias Contables, para conocer del Trabajo de Grado presentado por la estudiante de Postgrado **GONZALEZ BERNAL NYDIA LENID**, titular de la **C. I. V- 33.526.275** como credencial de mérito para optar al grado de **MAGÍSTER SCIENTIAE EN CIENCIAS CONTABLES**. Reunido el Jurado y presente la aspirante, procedió a defender su Trabajo de Grado, titulado: **"INFLUENCIA DE LA CULTURA TRIBUTARIA EN LA DETERMINACIÓN DEL IVA Y EN LA CONTABILIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES DEL ÁREA METROPOLITANA DE MÉRIDA"**, desarrollado bajo la **TUTORIA** del **Dr. Elviz Nuñez**, titular de la cédula de identidad **V- 7.779.806**, el cual había sido previamente analizado por los miembros del Jurado. Concluida la defensa del Trabajo de Grado celebrado en la ciudad de Mérida-Venezuela, el día 07 de junio de 2023, a las 10:00 am, luego de verificar que se cumpliera con lo establecido en el Reglamento de Estudio de Postgrado de la Universidad de los Andes, escuchada la exposición oral y las respuestas de la participante a las preguntas que se le formularon en el transcurso de la defensa pública, el jurado consideró Aprobado

Así lo declaran y firman.


Dr. Elviz Daniel Núñez
V- 7.779.806
Tutor - Coordinador




Dr. Heiberg Andrés Castellanos
V- 16.655.525
Miembro del Jurado


Msc. Jorge Dario Bastidas
V- 15.755.409
Miembro del Jurado



Coordinación de Postgrado en Ciencias Contables

Núcleo Liria, Edificio F. Planta baja, Mérida 5101 República Bolivariana de Venezuela.
F A C E S Telefax: (0274) 2401165 / 2401166. E-mail: pcc@ula.ve / contaduria@cantv.net. URL: <http://pcc.faci>

DEDICATORIA

Primero dedico esta tesis con todo mi amor a Dios, quien inspiró mi espíritu para la realización de este estudio, por darme la salud y bendición para alcanzar mis metas como persona y profesional.

A mi madre María del Carmen por siempre creer en mí y a toda mi familia por su apoyo incondicional.

A mi esposo Jorge Arbey por su amor y apoyo incondicional para alcanzar esta meta, quien forma parte importante de esta historia.

A mis hijas Estefanía y Laura quienes han iluminado mi vida con su alegría y dulzura, con el deseo que siempre sigan su camino con pasión y compromiso.

AGRADECIMIENTOS

A todos los maestros de la escolaridad por compartir sus conocimientos académicos.

A mi tutor Elviz Daniel Núñez por su fundamental apoyo, sus aportes profesionales, conocimientos rigurosos y precisos siempre útiles para lo que hoy he logrado, muchas gracias.

A todos los compañeros que de una u otra manera me animaron para la culminación de esta investigación.

RESUMEN

La cultura nacional es inherente a cada país, pues las actitudes, valores, normas y creencias son heterogéneos en las diversas sociedades. La cultura tributaria por su parte, es influida por la cultura nacional, y se define como el conjunto de actitudes y valoraciones que tiene el contribuyente hacia el pago del impuesto. El corpus teórico citado en esta investigación, indica que los elementos de la cultura tributaria venezolana constituyen la antítesis de los referentes de una cultura tributaria ejemplar. El tema que ocupa esta investigación es la influencia de la cultura tributaria en la determinación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y en las prácticas contables de los contribuyentes ubicados en el Área Metropolitana de Mérida. Para lograr dicho objetivo, fue menester describir la cultura tributaria nacional, comparar las prácticas tributarias y contables con las normas vigentes, categorizar los efectos de las negociaciones de corte tributario y contable entre contribuyentes y profesionales de la contabilidad, así como analizar la cultura tributaria desde la perspectiva del comportamiento de los actores hacia la evasión del IVA. Para ello, se realizó un estudio de tipo documental y de campo, enmarcado en el paradigma hermenéutico-interpretativo de la perspectiva cualitativa de investigación, apoyado en los métodos hermenéutico y etnográfico, y en la triangulación múltiple para su autovalidación. En términos generales, se encontró que la cultura nacional ha influido significativamente en la cultura tributaria del país, pues los rasgos culturales de la sociedad se encuentran arraigados en los actores del sistema tributario nacional. Estos rasgos, son en gran medida los causantes de las actitudes tendientes a la evasión tributaria del IVA y al asesoramiento de los contadores públicos en lo que concierne a la manipulación contable o contabilidad creativa. Peor aún, los funcionarios del ente recaudador como entidad fiscalizadora, actúan de manera solapada pero persistente y arbitraria en el continuo atropello a los contribuyentes.

Palabras clave: cultura tributaria, Venezuela, contribuyente, contador público, evasión del IVA, manipulación contable.

TABLA DE CONTENIDO

LISTA DE CUADROS	viii
LISTA DE TABLAS	ix
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I.....	4
EL PROBLEMA	4
Planteamiento del problema	4
Objetivos de Investigación	12
Justificación de la investigación	13
Delimitación de la investigación	15
Alcance	16
CAPITULO II.....	17
MARCO TEÓRICO - REFERENCIAL	17
Antecedentes de la investigación.....	18
Bases Teóricas.....	23
El concepto de cultura	23
Cultura tributaria.....	27
Tributo o impuesto	37
El Impuesto al Valor Agregado (IVA)	40
Contabilidad	45
Noción de contabilidad	45
Los principios de la contabilidad.....	48

Manipulación contable.....	51
Contabilidad creativa	53
Bases legales	57
Constitución Bolivariana de Venezuela.....	58
Código Orgánico Tributario (COT)	59
Ley Del Impuesto Al Valor Agregado.....	64
Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado	67
Providencia Administrativa	69
Normas Generales de Facturas y otros Documentos	69
Ley Del Servicio Nacional Integrado De Administración Aduanera Y Tributaria	72
Unidad principal de análisis, unidades de registro y vivencias	73
Eventos de estudio y categorías.....	75
CAPITULO III.....	79
MARCO METODOLÓGICO.....	79
Enfoque de investigación.....	79
Diseño de investigación	80
Métodos de investigación	81
Técnicas de investigación.....	83
Instrumentos de investigación	85
Población y muestra	87
Informantes clave, lugar de estudio y tipo de muestreo	88

Validez y confiabilidad del estudio	89
CAPITULO IV	92
ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS	92
ANÁLISIS DE DATOS EN MATRICES DE TRIANGULACIÓN	92
Triangulación de fuentes de datos	92
Triangulación de métodos de investigación.....	92
CAPÍTULO V	96
CONCLUSIONES	96
RECOMENDACIONES.....	98
Futura línea de investigación.....	99
REFERENCIAS	100
ANEXOS.....	112
Anexo 1. Descripción etnográfica de la cultura tributaria en las	
empresas del Área Metropolitana de Mérida	112

LISTA DE CUADROS

CUADRO	Pág.
1. Los valores del contribuyente.....	29
2. Los valores corporativos de la administración tributaria.....	30
3. Los elementos complementarios de la cultura tributaria.....	31
4. Los elementos que componen el IVA.....	42
5. Alícuotas diferenciadas vigentes del IVA en Venezuela.....	42
6. Variabilidad de las alícuotas del IVA.....	43
7. Reglamentos del IVA.....	44
8. Efectos de la contabilidad creativa.....	55
9. Triangulación de fuentes de datos: Referente de la cultura tributaria con las culturas tributarias de Chile y Venezuela.....	94
10. Triangulación de Autores y Métodos de investigación.....	95

LISTA DE TABLAS

TABLA	pp.
1. Operacionalización de las categorías del conocimiento emergentes del marco teórico.....	78

INTRODUCCIÓN

La contabilidad hace parte de la historia del hombre. Desde los años 6.000 a.C. se conoce de la existencia de ciertas técnicas de registro económico por partida simple en civilizaciones como Egipto y Mesopotamia, pues las tablillas de barro de origen sumerio, presentan una especie de registros de entradas y salidas llevados a cabo por escribas egipcios, quienes llevaban las cuentas de aquella época. Con el pasar del tiempo, han ocurrido ciertos acontecimientos que han marcado la historia contable y es deber de los investigadores en esta área, enriquecerla con estudios y análisis pertinentes.

Fray Luca Pacioli es considerado el padre de la contabilidad por su aporte al tratado *De Computis et Scripturis* (Venecia 1494), donde se expone el sistema contable por partida doble. No obstante, se debe mencionar a Benedetto Cotrugli quien escribió en 1458, el libro “*Della mercatura et del mercante perfetto*” (impreso en 1573) en el cual se menciona la partida doble, descubrimiento esencial para el desarrollo de la contabilidad, pues a partir de allí se le empezó a considerar como una técnica hasta nuestros días.

En la actualidad, la tecnología ha servido de base para desarrollar distintos tipos de software contable que han sintetizado el trabajo laborioso de los profesionales. Así mismo, el uso del internet ha contribuido a que la comunicación de la información sea transmitida de forma rápida y sencilla, para lo cual los países de América Latina y el Caribe han puesto todos sus esfuerzos con la finalidad de aprovechar dichos recursos.

La investigación es el factor que potencializa las disciplinas hacia su desarrollo, sobre lo cual vale destacar que en la historia de los estudios contables ha prevalecido la investigación positivista, propia de los métodos cuantitativos cuyo trabajo de comprobación es estadístico, pues aporta información especialmente de índole financiera que ayuda a los usuarios a la

toma de decisiones económicas. Sin embargo, son pocos los estudios de carácter interpretativo y crítico que hoy resultan fundamentales para desarrollar y generar conocimiento.

En la actualidad, la contabilidad ha avanzado de acuerdo con los diferentes contextos en lo humano, en lo tecnológico y en la investigación científica. Dentro de estos avances, se destacan varios autores por sus reflexiones críticas respecto al modelo contable, pues han puesto al descubierto obstáculos sociales y epistemológicos que interrumpen el desarrollo de la contabilidad como ciencia social. Entre estos investigadores se pueden nombrar a Ospina (2010) y a Franco (2011), ambos de la hermana república de Colombia.

Los nuevos fundamentos teóricos contables resaltados por Ospina y Franco, han dado origen a una nueva perspectiva que permite abordar los estudios contables a partir de los paradigmas de investigación hermenéutico-interpretativo y socio-crítico. Por tanto, las nuevas generaciones de profesionales y estudiantes de las ciencias contables, están llamados a realizar estudios reflexivos desde la perspectiva de investigación cualitativa, con la finalidad de obtener hallazgos que complementen o profundicen los arrojados por los instrumentos del paradigma positivista.

En la presente investigación, se intenta establecer una relación entre la cultura tributaria y la determinación del IVA, así como la relación entre la primera y la contabilidad. Para alcanzar este objetivo, es indispensable considerar las características de la cultura nacional venezolana, un fenómeno observable cuya medición como variable sería una tarea inacabada, dado que no se dispone de la compleja información centrada en un sistema de indicadores culturales.

Así pues, la cultura debe abordarse desde perspectivas interpretativas y/o sociocríticas, con el fin de describir la realidad. Dado que la cultura dominante de un país ejerce influencia en las subculturas inmersas dentro del

mismo, puede decirse entonces, que la cultura tributaria es influenciada por la cultura nacional, aspecto sobre el cual se fundamenta el presente estudio.

Se encontró que la cultura tributaria de los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida está influenciada por los rasgos de la cultura nacional, puesto que los valores, las normas, los símbolos y la tecnología actuales son contrarios al referente o estándar establecido por Armas et al. (2009). Así pues, la cultura tributaria especificada se encuentra caracterizada por corrupción, abuso de poder, contubernios entre contribuyentes y fiscales, manipulación de las normas y principios impositivos y contables, elevadas tasas tributarias, imagen de malversación de los dineros recaudados y complejidad del sistema impositivo.

Como consecuencia de estos fenómenos disruptivos, se pudo evidenciar que la confianza del contribuyente en las instituciones se encuentra seriamente afectada, así como el impulso de un sistema de formación básica en los deberes ciudadanos y tributarios.

La presente investigación ha sido estructurada de la siguiente manera: En el capítulo I se presenta el planteamiento del problema, los objetivos, la justificación, la delimitación del estudio y alcance.

En el capítulo II se despliegan el marco teórico con los antecedentes de la investigación, bases teóricas e investigaciones, bases legales, las unidades principales de análisis, los eventos de estudio y categorías, además la operacionalización de las categorías del conocimiento emergente del marco teórico.

El capítulo III desarrolla el marco metodológico que contiene el enfoque, el diseño de los métodos y las técnicas utilizadas en la investigación, población y muestra e instrumentos de recolección de datos.

En el capítulo IV se expone el análisis y la interpretación de los resultados producto de la aplicación de los métodos e instrumentos.

En el capítulo V se presenta las conclusiones y recomendaciones del estudio y finalmente se presenta las referencias bibliográficas.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del problema

Para la perspectiva antropológica cultural, las instituciones y el comportamiento humano revelan aspectos esenciales que permiten describir sus realidades sociales. A este respecto, los científicos del subcampo sociocultural de la antropología general, se han ocupado por décadas al “estudio de la sociedad humana y la cultura” (Kottak, 2011, p. 10).

Así pues, la antropología cultural ha podido dar cuenta a través del tiempo sobre las profundas diferencias culturales que existen entre asiáticos, africanos, europeos, americanos y australianos, pues sus agudas divergencias han sido consideradas por Harris (1990) como “asombrosos contrastes de la condición humana” (p. 543).

La cultura es definida en el Diccionario de la Lengua Española, como el “conjunto de modos de vida y costumbres... en una época, grupo social, etc.”. Por su parte, Tylor (1871) en Kahn (1975) define la cultura como “aquel todo complejo que incluye el conocimiento, las creencias, el arte, la moral, el derecho, las costumbres y cualesquiera otros hábitos y capacidades adquiridos por el hombre en cuanto miembro de la sociedad” (p. 29). Por lo tanto, la cultura está presente en las actividades de las familias, las instituciones y el Estado.

Tylor también propuso que “las culturas, los sistemas de comportamiento y el pensamiento humano, obedecen a leyes naturales y por tanto se pueden estudiar de manera científica” (Kottak, 2011, p. 29). De tal forma que, cualquier segmento o parte de la cultura de una sociedad puede ser explorada con el rigor metodológico que exigen las investigaciones académicas.

Lo dicho hasta aquí, pretende puntualizar el grado de importancia que representan las costumbres y los patrones de comportamiento de los individuos, los grupos, las organizaciones y la sociedad, de los cuales se desprenden elementos culturales de orden específico que hacen parte de la propia cultura nacional. Es el caso de la cultura tributaria de los entes activos y pasivos del impuesto, y los efectos de dicha cultura sobre los asientos contables y la información financiera. De este modo, la cultura tributaria se encuentra condicionada a las prácticas contables de los responsables del impuesto y a las actitudes habituales de los funcionarios de las instituciones recaudadoras del Estado.

Así pues, Golía (2013) citado en Martínez (2020) señala que la cultura tributaria es “el conjunto de conocimientos, valoraciones y actitudes referidos a los tributos, así como el nivel de creencia respecto de los deberes y derechos que derivan para los sujetos activos y pasivos de esa relación” (p. 3). Es decir, la cultura tributaria son los valores, conocimientos y actitudes que caracterizan a las organizaciones obligadas a tributar y a los entes recaudadores del tributo.

El término tributar, según lo expresa el Diccionario de la Lengua Española, consiste en “pagar algo al Estado para las cargas y atenciones públicas”. En tal sentido, el tributo se refiere al monto o porcentaje de dinero que el contribuyente está obligado por ley a pagar al ente gubernamental (Camargo, 2005, p. 12).

Para Gómez, et al. (2010), los tributos han estado presentes desde los prolegómenos de la humanidad, pues “las primeras leyes tributarias aparecen en Egipto, China y Mesopotamia” (p. 10). A su vez, en la edad media los gobiernos se comprometían en dirigir los recursos obtenidos a través del tributo para la defensa militar y las obras públicas (Camargo, 2005. p. 12). Hay que decir también que, en la Edad Moderna la evolución del Estado se caracterizó por el establecimiento de impuestos generales ordenados por los

principados (Heller, 1998, p. 149). De tal manera que, los tributos son tan antiguos como los inicios de la civilización.

En casi todos los países del mundo es obligatoria la tributación por parte de los contribuyentes hacia el Estado, “tanto para proveer bienes públicos como para financiar políticas que mejoren la distribución del ingreso” (Cetrángolo et al., 2006, p. 9). En este contexto Venezuela no es la excepción, pues según 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”. Así pues, los contribuyentes están regidos por las normas del sistema tributario del Estado al que pertenecen.

Por su parte, Armas et al. (2014) considera que un sistema tributario “es el conjunto de normas que regulan los organismos que administran los tributos de un país. Los tributos constituyen una fuente importante de ingresos de un Estado” (p. 54), y los responsables de dichos tributos son los contribuyentes según lo establece el Código Orgánico Tributario (2001) en sus artículos 22 y 23, pues son la base para el sostenimiento de los gastos públicos, apoyo económico que permite realizar proyectos y demás actividades que benefician a los ciudadanos. A este respecto Lechner (2012) enfatiza que:

La sociedad es la base del Estado, reducido a ser ‘Estado-guardián’ del modo de producción. Por otro lado, el Estado depende de la sociedad por cuanto ella le provee los medios (impuestos) para poder realizar los ‘intereses generales’ respecto al buen funcionamiento (p. 400).

Aunque lo antedicho es aplicable a la mayoría de los países, en el caso específico de Venezuela, el Estado dejó de depender de la sociedad a partir del descubrimiento del petróleo, pues los recursos obtenidos mediante las exportaciones en volumen de dicho producto natural, generaron hasta hace

poco, las ganancias suficientes para proveer bienes a la nación y financiar las políticas de distribución de los ingresos.

Así pues, Rodríguez et al., (2013) enfatizan que “nuestra base de recursos es excepcional” (p. 24), pues el capitalismo rentístico generado por el petróleo mediante ingresos internacionales, hizo que el Estado percibiera ingresos por encima de lo requerido para las políticas de distribución y la adquisición de bienes (Baptista, 2010, p. XXVIII), enviando a un segundo plano la estructura de recaudación de impuestos.

En la actualidad venezolana, el papel del contribuyente se ha convertido en un factor fundamental dentro del sistema tributario, pues el ingreso petrolero hoy en día no es suficiente para el desempeño eficaz del Estado y por ello se espera que el contribuyente y las instituciones recaudadoras actúen de una forma responsable y coherente, en razón del cumplimiento de sus obligaciones.

Por su parte, el contribuyente deberá desarrollar legalmente su contabilidad de acuerdo con la realidad económica, y de otra parte las instituciones recaudadoras deberán tener un sistema eficiente que incentive a los ciudadanos, pues es a través de los sistemas tributarios que se promueve la equidad y se incentiva la competitividad de los países (Banco Mundial, 2018, p. 1).

El Banco Mundial brinda apoyo a los gobiernos que tienen préstamos activos, como es el caso de Chile, en el diseño de sus sistemas tributarios para de esta manera asegurar una recaudación eficiente y eficaz de los tributos (Banco Mundial 2014). Sin embargo, Venezuela no ha recibido asesoría en este sentido, ya que en los últimos años no ha tenido préstamos activos.

Como resultado del apoyo del Banco Mundial, Chile ha desarrollado un sistema tributario eficiente. A este respecto, Espino (2019) sostiene que este país “se diferencia del resto porque presenta una formación alta en cultura tributaria debido a los programas que otorga el estado a los ciudadanos” (p.

2). La consecuencia de esta cultura tributaria, ha permitido a Chile experimentar en los últimos años una creciente apertura económica, una economía sana, sólida reputación en el cumplimiento de las reglas económicas establecidas, un bajo riesgo país y un capital abierto a la inversión extranjera (Toro, 2004, p. 1).

Así pues, la cultura tributaria de Chile es un ejemplo a seguir en los demás países de América Latina, en especial Venezuela por su crisis actual, pues es quizá el país de la región que más requiere en este momento de un progreso económico y social sostenido en un eficiente sistema tributario, ya que el ingreso económico proveniente de las exportaciones de petróleo ha disminuido en gran proporción.

Los sistemas tributarios en América Latina, por lo general, están compuestos por dos tipos de impuestos a saber: los directos e indirectos. Los más importantes son el impuesto sobre la renta y el impuesto del IVA. Para efectos del presente estudio la investigadora solo se referirá al segundo.

El impuesto al Valor Agregado (IVA), según la Comunidad Andina de Naciones (CAN), es uno de los ingresos por recaudación más importantes para los Estados. Se trata de un tributo indirecto de orden nacional que se aplica a todos los ciudadanos por igual (Montes, 2021, p. 1). Este impuesto debe ser cobrado y trasladado al erario público a través de los contribuyentes regidos por el Decreto con fuerza y rango de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (2006) y sus reformas parciales.

En Venezuela no todos los ciudadanos son conscientes del pago de sus impuestos y la importancia que tienen los mismos para la realización de los “intereses generales” del Estado (Lechner 2012, p. 400). Situación que también ha observado muy de cerca la investigadora en las empresas del Área Metropolitana de Mérida.

De tal forma que, en el Estado venezolano la cultura tributaria parece caracterizarse por diversas situaciones que influyen en el actuar de la mayoría de los contribuyentes y contadores, con respecto al cálculo irreal del IVA y la

doble contabilidad, afectando así la recaudación impositiva del Estado para el cumplimiento de los objetivos del IVA.

De acuerdo con lo antedicho y dadas las vivencias personales de la investigadora, se ha observado con frecuencia que los contribuyentes no trasladan el IVA en su totalidad al Estado, pues existe una variada lista de hechos fuera de la norma con respecto a la facturación y a la contabilidad que llevan las empresas del área metropolitana de Mérida.

Para sustentar lo anterior, algunos hechos que no concuerdan con la ley entre otros son, la doble contabilidad, la no facturación acompañada de la exigencia de efectivo, los pagos por medios electrónicos (puntos de venta) no pertenecientes a la empresa, declaraciones de IVA no correspondientes con la realidad y pagos en divisas sin el registro legal del Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras IGTF (Decreto No 4647-Gaceta Oficial Extraordinaria No 6.687 del 25/02/2022).

Estos hechos dejan entrever una cultura tributaria con tendencia al incumplimiento total o parcial del pago del IVA, puesto que las conductas mencionadas conllevan a la evasión fiscal o tributaria, consistente en “la disminución de un monto de tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen, y en cambio sí obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos” (Camargo, 2005, p. 12).

Así mismo, algunos de los hechos mencionados constituyen un indicio de defraudación tributaria contemplada en el artículo 117 del Código Orgánico Tributario, un ilícito sancionado con pena restrictiva de libertad (Art. 115)

De otra parte, los profesionales de la contabilidad parecen estar determinando incorrectamente el IVA, debido a que elaboran registros contables distintos de la realidad, tales como el asiento de facturas de ingreso y egreso a conveniencia de las empresas, además de la manipulación indebida de los inventarios; situación que, por lo general, se hace a petición del propietario de la empresa. En otras ocasiones, los contadores se atreven

incluso a recomendar el cierre de la compañía actual con el fin de evitar sanciones y crear una firma nueva para continuar con la actividad mercantil.

Respecto a lo anterior, Azuaje (2009) señala que “es bastante frecuente para quienes se dedican a la asesoría fiscal, encontrarse con contribuyentes que visitan sus oficinas con un denominador y objetivo común ‘usted solo dígame ¿cómo hago para no pagar impuestos?’” (p. 28), confirmando así, la situación descrita anteriormente.

Como se ha podido observar, los profesionales de la contabilidad y los contribuyentes exteriorizan diversas situaciones de la cultura tributaria predominante en el país, en este caso, la reducción o evitación del pago del IVA. A este respecto, Aure (2016) señala que:

Los venezolanos no tenemos cultura tributaria y sentimos que no hemos comprendido en qué consisten los impuestos. Pero, además no nos motiva darle nada al gobierno, sea nacional, regional o municipal, porque los vemos como entes corruptos, ineficientes en la administración de los recursos; como muestra, el absoluto estado de deterioro de los servicios públicos. Con incomodidad solemos pagar los impuestos, a regañadientes, porque nada funciona, y no pocas veces pensamos que ese dinero va a parar a los bolsillos de algún enchufado (s/p).

Es importante resaltar que “no hay culturas ni superiores ni inferiores; sólo diferentes” (Andrade, 2010), y lo innecesario de “hablar de culturas malas y buenas” (Rial, 2013, p. 99), sin embargo, existen patrones de comportamiento implícitos que pueden compararse con referentes internacionales para establecer las diferencias de cultura.

En el discurrir de este texto, se ha enfatizado que la cultura tributaria venezolana parece estar plagada de acciones que distorsionan la contabilidad de los contribuyentes, conduciendo a las empresas al cometimiento de ilícitos tributarios como la evasión y la elusión. Estudios realizados, tanto en Venezuela como en América Latina y el Caribe sustentan lo antedicho

(Azuaje, 2009; Ferreira, 2011; Rivas, 2015; Gómez et al 2016; Tortolero, 2017; Mejía et al., 2019; Gómez, et al., 2020; Cabrera et al., 2021).

En la presente investigación se realizará un análisis de la cultura tributaria y su influencia en la realidad contable y en la determinación del IVA de los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida.

Para el desarrollo de este análisis, resulta pertinente plantearse los siguientes interrogantes de investigación: ¿Cómo es la cultura tributaria de los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida en la determinación del IVA y en la contabilidad?, ¿Cómo son las prácticas contables y tributarias del IVA de los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida con relación a las normativas aplicables y vigentes?, ¿Qué efectos tienen las negociaciones contables y tributarias de los profesionales y los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida?, ¿Cómo es la cultura tributaria desde la perspectiva del comportamiento de los actores hacia la evasión del IVA en los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida?, y finalmente, ¿Cuál es la influencia que ejerce la cultura tributaria en la determinación del IVA y en la contabilidad de los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida?.

Objetivos de Investigación

Objetivo General

Establecer la influencia de la cultura tributaria en la determinación del IVA y en la contabilidad de los contribuyentes Área Metropolitana de Mérida.

Objetivos Específicos

- 1) Describir la cultura tributaria de los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida en la determinación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y en la contabilidad.
- 2) Comparar las prácticas contables y tributarias del IVA de los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida con la normativa aplicable y vigente.
- 3) Categorizar los efectos de las negociaciones contables y tributarias de los profesionales y los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida.
- 4) Analizar la cultura tributaria desde la perspectiva del comportamiento de los actores hacia la evasión del IVA en los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida.

Justificación de la investigación

El presente trabajo de investigación, se enfoca en el análisis y comprensión de ciertos comportamientos de los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida, los cuales definen su cultura tributaria tendiente a la afectación de la determinación del IVA y de la realidad contable de sus empresas.

La relevancia social de este estudio, radica en que intenta explicar algunas de las causas que limitan la recaudación fiscal e impiden al Estado cumplir con sus obligaciones -en especial las de carácter social-, tomando como referencia a autores nacionales que describen la realidad tributaria enfocada en la ilegalidad, dada la forma en cómo se determina el impuesto del IVA y la tergiversación de la contabilidad real.

En el desarrollo de este trabajo, no se pretende dar solución a la problemática del déficit económico nacional ocasionado por la incipiente recaudación tributaria, solo se intenta contribuir en la comprensión de un fenómeno cultural aparentemente imbuido en la mente de los contribuyentes y de los profesionales de la contabilidad, pues parecen actuar influenciados por un sistema discordante de las prácticas contables de ley.

Los resultados de la investigación muestran la realidad tributaria actual de las empresas del Área Metropolitana de Mérida, en cuanto a las prácticas de los profesionales de la contabilidad y el pensamiento de los contribuyentes, los cuales influyen en la determinación incorrecta del IVA y en el acomodado registro contable que afecta el buen funcionamiento del Estado. En lo académico puede ayudar a otras investigaciones que lo consideren pertinente.

El aporte metodológico del presente estudio consiste en que se desarrolló mediante el enfoque cualitativo desde el paradigma hermenéutico-interpretativo, pues la contabilidad no es solo un campo de estudio cuantificable, y en la actualidad es visto como un sistema económico y social

que puede ser interpretado y comprendido, si se derriban las paredes cognitivas de los profesionales de la contabilidad para ejecutar su trabajo.

En relación con lo académico, la presente investigación se justifica por ser un requisito esencial para la obtención del grado de Magister en Ciencias Contables. También puede ser de gran utilidad para futuros maestrantes que requieran profundizar sobre la problemática expuesta, pues refuerza y amplía los conocimientos de la cultura tributaria nacional, los tropiezos en los procesos de la determinación del IVA y los registros a conveniencia en las prácticas contables.

Delimitación de la investigación

La presente investigación, se realizó con base en un amplio número de visitas realizadas a varias empresas del Área Metropolitana de Mérida (Municipios libertador, Campo Elías, Santos Marquina y Sucre), en las cuales se observaron y registraron, las diversas actitudes tomadas por las personas responsables de realizar la venta o prestación del servicio, en especial las reacciones percibidas por la investigadora al momento de solicitar la factura de venta.

De otra parte, el estudio se limita a la aplicación de una entrevista semiestructurada a varios individuos clasificados en dos muestras independientes no probabilísticas. La primera muestra estuvo conformada por empresarios, y la segunda por profesionales de la contabilidad, ambas muestras constituidas por personas que ejercen sus actividades en el Área Metropolitana de Mérida. Dichas entrevistas fueron realizadas en el lapso comprendido, entre agosto del año 2021 a diciembre del año 2022.

Alcance

El alcance de esta investigación es de tipo descriptivo, correlacional y explicativo, pues relata las tendencias de la cultura tributaria de los empresarios y profesionales de la contabilidad. Más adelante asocia categorías mediante patrones de comportamientos identificados en los contribuyentes y contadores. Luego se establecen las causas más significativas de las actitudes adoptadas por los empresarios y contadores, que afectan la determinación del IVA y la contabilidad de las empresas del Área Metropolitana de Mérida.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO - REFERENCIAL

El marco teórico es el constructo que “aborda las características del tema o problema en estudio” (Bavaresco, 2006. p. 51). En vista de que la presente investigación es de corte cualitativo, en el marco teórico “se procura exponer, analizar, relacionar aquellas teorías, enfoques teóricos, investigaciones y estudios previos en general, que se consideren legítimos para un correcto encuadre de sentido epistemológico del estudio” (Piñero et al., 2019, p. 261).

En el enfoque cualitativo, el marco teórico es estrictamente referencial, pues “solo tiene por finalidad exponer lo que se ha hecho hasta el momento para esclarecer el fenómeno objeto de la investigación” (Martínez, 2008, p. 138). Los estudios referenciados en esta investigación sobre la tributación en Venezuela, diagnostican la problemática nacional que a juicio de Rial (2013) son dictámenes que tienden a fallar, por “el carácter etéreo, general y retórico de las soluciones que se recetan al final de los estudios” (p. 55), sin intentar hallar y comprender el problema de raíz, lo cual constituye un verdadero desafío para esta investigación.

En los antecedentes se citan, varios trabajos especiales de grado y algunos artículos científicos con el fin de conocer el estado actual del problema, considerando las conclusiones e interpretaciones teóricas a las que llegan sus autores. Así mismo, en las bases teóricas se referencian varios textos encontrados que permiten definir y ampliar las categorías de conocimiento con mayor precisión, para dar sentido lógico y coherencia epistemológica al problema de investigación planteado.

Antecedentes de la investigación

En este apartado, Arias (2012) recomienda incluir estudios previos como “trabajos y tesis de grado, trabajos de ascenso, artículos e informes científicos relacionados con el problema plateado” (p. 106), los cuales deben tener una correspondencia directa con las categorías de conocimiento que emergen a lo largo de la investigación.

En este estudio se consideran las siguientes categorías: la cultura en general, la cultura tributaria, el tributo o impuesto, el impuesto al valor agregado, la contabilidad y demás categorías emergentes de la investigación, las cuales conforman el punto de vista o enfoque adoptado para reflejar los avances y el estado actual de la problemática tanto a nivel nacional como en América Latina.

En función de profundizar sobre el tema, se hace referencia a otras investigaciones para mostrar la relación de los resultados de éstas con el problema aquí planteado y las semejanzas que se observan con estudios realizados en otros Estados, pues “la búsqueda del hilo común que ocurre a través de estas uniformidades... permiten explicar los hechos en cuestión” (Greenwood, 1973. p. 54).

En primer lugar, Rivas (2015) sustenta que la cultura de un país “juega un papel determinante en el desarrollo de los seres humanos, sin importar la condición social o económica que estos tengan; siempre el factor cultural está inmerso en su desarrollo conductual, social y económico” (p. 16). De tal forma que, si la cultura influye en la conducta social y económica de las personas, entonces el sistema tributario está inmerso en la cultura nacional y se comportará como tal. Así pues, este artículo se relaciona con la presente investigación en tanto que, el comportamiento de los responsables del pago del impuesto está influenciado por la cultura de su entorno social.

De acuerdo con otro estudio realizado por Tortolero (2017), cuyo fin era determinar la relación entre la cultura tributaria y el pago de impuestos en el

Municipio Valencia del Estado Carabobo, se concluyó que en dicho municipio “no se incentiva ni se fomenta en la comunidad la cultura tributaria para el pago de impuestos... los contribuyentes no tienen un sentido de compromiso con el pago de las obligaciones que generan” (p. 94). Este hallazgo se relaciona con la presente investigación, pues revela que la cultura tributaria de los ciudadanos de esta ciudad venezolana, se caracteriza por la ausencia del sentido de compromiso en el cumplimiento del pago de los impuestos.

Por su parte Ángel et al. (2015), realizó un estudio de los impuestos en el municipio San Cristóbal-Estado Táchira, concluyendo que en este municipio hay “carencia de una adecuada cultura tributaria” (p. 61), y “en cuanto a las modalidades de evasión, la maniobra más complicada es la doble contabilidad, por cuanto implica una contabilidad real para su control y manejo financiero interno, y una falsa para efectos fiscales” (p. 62).

Así mismo, los autores encontraron que “algunas personas jurídicas y naturales han logrado enriquecerse a través del uso de maniobras ilícitas, para disminuir su carga fiscal, total o parcialmente, con el uso inadecuado de sus capacidades intelectuales o asesoramiento profesional poco ético y mal intencionado” (ib.). El estudio de estos autores, se relaciona con la presente investigación ya que describe la cultura tributaria, las prácticas contables y el enriquecimiento ilícito por la disminución de la carga fiscal en un municipio venezolano.

De otro lado, Soto (2016) manifiesta que “la cultura tributaria del Estado venezolano por más de 50 años estuvo asentada en la bonanza petrolera” (p. 46), es decir, el funcionamiento del Estado no dependía de la recaudación tributaria, en vista de que el rentismo petrolero era más que suficiente para cubrir las cargas y atenciones públicas (Rodríguez et al., 2013, p. 24; Baptista, 2010, p. XXVIII).

La decadencia paulatina de la renta petrolera en los últimos años ha afectado significativamente el ingreso nacional, cambiando la perspectiva del Estado hacia la recaudación tributaria, pues ahora si requiere del pago de

impuestos de la población para su sobrevivencia. A este respecto Soto (2016) ha analizado que, en la actualidad “el pagar impuestos es para muchos venezolanos algo ajeno a su personalidad y esto ha conformado un círculo vicioso, donde la carga del financiamiento de los servicios públicos recae básicamente sobre la sociedad” (p. 55). Así pues, la cultura tributaria venezolana del último siglo, fue cimentada en la costumbre de un pago insignificante de impuestos que le permitía al ciudadano un enriquecimiento de lícita procedencia, lo cual por ahora no es posible.

El estudio de Soto (2016) se relaciona con esta investigación, puesto que analiza la cultura tributaria comparando el pago de impuesto en el periodo de la bonanza petrolera con el pago de los tributos en estos últimos años.

En otro estudio realizado en el contexto peruano, Cabrera et al. (2021) revela que la cultura tributaria de los contribuyentes, “es el fiel reflejo de un sistema tributario” (p. 214), situación que aparentemente es contraria en el contexto venezolano, pues en este caso el sistema tributario es el resultado de la cultura tributaria y la cultura nacional. El autor también concluye que “la cultura tributaria influye significativamente en la evasión tributaria o fiscal” (p. 215), aspecto coincidente con este estudio, puesto que el contribuyente se guía por costumbres improcedentes e intenta imitar lo que se desarrolla en su entorno y se suma al comportamiento de la mayoría de personas que alteran la contabilidad real.

Al parecer, dentro de la cultura tributaria venezolana se acostumbra a la manipulación de las cifras contables, también conocida como contabilidad creativa. A este respecto, Guevara et. al. (2006) considera que “dentro del marco legal, la contabilidad creativa permite aprovecharse de la imprecisión, especialmente en lo que se refiere a las normas fiscales ya que, según él [Gay, 1999], uno de los objetivos más ampliamente perseguidos por las prácticas creativas es la evasión de la carga impositiva” (p. 10). De tal manera que, la manipulación de cifras contables en buena parte de los casos, está

orientada al ocultamiento de información que implica una disminución en el pago de los impuestos.

El mismo estudio de Guevara et. al. (2006) sobre las principales causas que motivan la contabilidad creativa concluye que, “Mediante la consulta realizada a los ejecutivos contables de empresas industriales en Venezuela, pudimos conocer que la contabilidad creativa es concebida como producto del aprovechamiento de los vacíos y lagunas contables existentes en las normas, siendo una práctica seguida desde hace mucho tiempo” (p. 28).

Vale destacar la investigación de Pirela (2021), sobre la proliferación actual de la contabilidad creativa en 15 empresas del Municipio San Francisco del Estado Zulia, en la cual se concluye que los profesionales de la contabilidad y los gerentes “manipulan las cifras para reflejar una realidad favorable de las organizaciones; dicha práctica es utilizada por la alta gerencia como herramienta de gestión estratégica, enmarcada en la legalidad del uso de los vacíos de las normas contables” (p. 1).

El autor también señala que “los profesionales de la contaduría no ven la manipulación de las cifras en los estados financieros como actos ilegales” (p. 10), actitud reveladora de que los valores éticos y morales de los contadores se han desvirtuado, causando así “que se lleven a cabo técnicas o prácticas contables creativas que impiden reflejar la verdadera situación económica y financiera de las empresas” (ib.). Así pues, el estudio de Pirela se relaciona con la presente investigación, en vista de que analiza las actitudes de los empresarios y contadores de un municipio venezolano respecto a la manipulación de la contabilidad, lo cual se ha venido convirtiendo en costumbre y por tanto en cultura tributaria, aspecto que parece replicarse en otras ciudades de Venezuela y en el Área Metropolitana de Mérida.

Otro estudio realizado por Gómez et al. (2016), sobre la elusión y la evasión tributaria en el municipio Puerto Cabello del estado Carabobo, concluye que hay “ausencia de la cultura tributaria” (p. 130), confirmando así el detrimento de los valores, la desestimación de las normas, la percepción

sobre el ente recaudador y la desactualización tecnológica. El autor también señala que “los medios más utilizados para evadir... son los de cálculos erróneos presentes en la contabilidad” (ib.), generando así un registro de falsas transacciones en el sistema contable de las organizaciones.

El estudio de Gómez también destaca que, “la evasión constituye un fenómeno social presente en el contexto tributario venezolano” (ib.), una de las características más preocupantes de la cultura tributaria del país, que atañe a la presente investigación.

Los estudios mencionados hasta el momento, describen los principales elementos de una cultura tributaria, los valores de los contribuyentes y de los profesionales de la contabilidad, además de los valores corporativos del ente recaudador. Estos elementos y valores de la cultura tributaria influyen en la determinación del IVA y en la contabilidad de las empresas, aspectos indispensables en el desarrollo de esta investigación.

Bases Teóricas

Todo avance del conocimiento humano de un determinado tema, se inspira y toma como base un conjunto de conocimientos de interés por parte del investigador, los cuales son obtenidos de los constructos teóricos más recientes y el creciente universo del internet. Estos constructos se constituyen en una herramienta de gran utilidad para todas las áreas del conocimiento, incluidas las ciencias humanas, las ciencias organizacionales y la contaduría.

En este sentido, esta investigación se apoya en las ciencias del comportamiento, como lo es la antropología cultural, puesto que analiza los elementos esenciales del comportamiento de los individuos, a fin de comprender las raíces de la conducta social contraproducente de los responsables de la tributación del IVA en el Área Metropolitana de Mérida.

El abordaje de este estudio se ha realizado desde las teorías y constructos teóricos de la cultura, cultura tributaria, impuestos y contabilidad, dado que la vida nacional, organizacional y cotidiana definen el contexto social y cultural del desenvolvimiento empresarial dentro de sus actividades tributarias y contables.

El concepto de cultura

El concepto de cultura ha sido primordial para la antropología. En este sentido, el antropólogo británico Edward Tylor expuso que “las culturas, los sistemas de comportamiento y el pensamiento humano, obedecen a leyes naturales y por tanto se pueden estudiar de manera científica” (Kottak, 2011, p 29). Es decir, los eventos observables de la cultura nacen del comportamiento humano, sus variables, situaciones, procesos y hechos, los cuales se pueden analizar con la finalidad de comprender un fenómeno que afecta el funcionamiento de la sociedad o de una empresa.

El concepto de cultura de Tylor (1871) ofrece una visión global, pues la define como “aquel todo complejo que incluye el conocimiento, las creencias, el arte, la moral, el derecho, las costumbres y cualesquiera otros hábitos y capacidades adquiridos por el hombre en cuanto miembro de la sociedad” (p. 29). Con esta definición, el autor considera los hábitos adquiridos en una sociedad, es decir, sus tradiciones, la manera de hacer las cosas bien o mal, de acuerdo con sus presunciones.

Por otro lado, Rodríguez (2011) afirma que la cultura “es todo lo que recordamos cuando olvidamos todo lo que nos enseñaron, resaltando que ésta se conforma como un modo de vida, conocimientos, conductas y actitudes adquiridas que funcionan en forma automática, aparentemente natural y/o no premeditada” (p.7). Esta definición de cultura engloba las costumbres compartidas por quienes conforman una sociedad y comparten un determinado modo de vida, al igual que lo expresa Tylor.

Por su lado, Edward Hall citado por Kreitner y Kinicki (1997), explica cómo la cultura permanece generalmente bajo el umbral de la consciencia en los grupos sociales.

Ya que gran parte de la cultura opera en el exterior de nuestra consciencia, en muchas ocasiones ni siquiera sabemos lo que sabemos. Lo adquirimos en la cuna [expectativas y presunciones]. Aprendemos de manera inconsciente lo que es evidente y lo que no lo es, cómo dividir el tiempo y el espacio, cómo caminar, hablar y utilizar el cuerpo, cómo comportarnos como hombres o como mujeres, cómo relacionarnos con los demás, cómo manejar la responsabilidad... Esto se aplica a todo el mundo (p. 33).

De manera que, este autor ratifica lo que dice Rodríguez (2011) citado anteriormente, la sociedad actúa de forma automática manifestado en el modo de percibir, pensar y sentir para hacer frente a las responsabilidades.

Así pues, la cultura está inmersa en el inconsciente colectivo de una sociedad, de tal forma que determinadas conductas y actitudes pueden pasar

desapercibidas. Esto se conoce como “herencia social”, un concepto clave de la antropología, considerado como “la manera estandarizada de comportarse los grupos” (Malinowski, 1931 citado en Kahn 1975, p. 87).

Los señalamientos de estos autores, resultan significativos en la búsqueda de respuestas a los comportamientos humanos, y a su vez, ayudan a encontrar respuestas a interrogantes como los propuestos por Kottak (2011): “¿cómo haremos las cosas?, ¿cómo daremos sentido al mundo?, ¿cómo distinguiremos el bien del mal?, ¿qué está bien y qué está mal?” (p. 5). Interrogantes que buscan la comprensión del actuar del ser humano, considerando el contexto en el que vive.

Lo dicho hasta aquí, confirma que la cultura está en los comportamientos de la sociedad, descritos como conductas, actitudes y hábitos que pueden ser heredados o adquiridos.

Otros autores han indicado que la cultura se basa en las presunciones de los seres humanos y la influencia de estas en su entorno. Tal es el caso de Schein (1988) que define la cultura como:

Un modelo de presunciones básicas –inventadas, descubiertas o desarrolladas por un grupo dado al ir aprendiendo a enfrentarse con sus problemas de adaptación externa e integración interna-, que hayan ejercido la suficiente influencia como para ser consideradas válidas y, en consecuencia, ser enseñadas a los nuevos miembros como el modo correcto de percibir, pensar y sentir esos problemas (pp. 25-26).

Este autor manifiesta que, la cultura actúa como un mecanismo para resolver diversos problemas cotidianos, pues los comportamientos son guiados e influenciados por las personas más cercanas. De esta manera, la cultura permite observar los comportamientos sociales, sus orígenes y consecuencias, desde el extrañamiento del antropólogo, desde la mirada del forastero o desde la interpretación del investigador.

Dada la importancia que tiene la cultura en la sociedad, las demás disciplinas deberían incorporarla paulatinamente en sus saberes, con la finalidad de buscar y encontrar las raíces de muchos problemas sociales. Sin embargo, parece haber una falta de preocupación de parte de las otras disciplinas científicas. A este respecto, Rial (2013) señala lo siguiente:

Quizás ocurre que la cultura en las sociedades humanas está tan entretendida dentro de las decisiones... que no hay, o no parece haber una verdadera consciencia de su importancia como centro y origen. Si la cultura es implícita y está en todas partes ¿para qué molestarse demasiado en sacarla a la superficie? (p. 112).

Otros autores definen la cultura en términos de cultura nacional, citando las mismas variables de la cultura en general, pero referidas a un determinado territorio (Ivancevich et al, 2006, p. 38; Gibson et al, 2013, p. 61). Estos autores señalan que la cultura nacional difiere entre países, puesto que las creencias, valores, normas y actitudes contrastan entre las distintas sociedades. A este respecto Gibson et al. (2013) destaca que “la mayoría de las personas no están conscientes de cómo su cultura ha influido en sus valores, actitudes, creencias y normas” (p. 61).

Los fundamentos teóricos expresados hasta aquí, esclarecen la influencia que tiene la cultura sobre un determinado territorio, sus organizaciones y pobladores, su conducta individual y grupal orientada según las presunciones y expectativas definidas y aprendidas inconscientemente dentro de la sociedad, con base en modelos considerados parte de la naturaleza humana transmitidos de generación en generación. De allí la importancia de lo cultural, como centro de origen de los comportamientos sociales e individuales, en este caso, de los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida frente al sistema tributario nacional y la contabilidad de sus empresas.

Cultura tributaria

Una vez presentado y comprendido el concepto de cultura, corresponde ahora avanzar hacia la noción de cultura tributaria. Para ello, es fundamental entender primero el significado del término “impuesto o tributo”.

Por ahora solo se dirá que el impuesto o tributo “es una prestación en términos de dinero en efectivo a que está obligado el contribuyente o ciudadano sujeto a su pago, pero con carácter excepcional, en algunas normas se encuentra reconocida la prestación en especie. Se reconocen tres tipos de tributos: los impuestos, las tasas y la contribución especial” (Camargo 2005, p. 83). En el siguiente apartado se dedicará a explicar a profundidad este término al igual que al Impuesto al Valor Agregado (IVA) como impuesto de interés.

Ahora bien, como la presente investigación versa sobre la influencia de la cultura tributaria en la determinación del IVA y en la contabilidad de los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida, es indispensable explorar en el corpus teórico existente sobre la noción de cultura tributaria.

Para Amasifuen (2015), la cultura tributaria es el conjunto de “supuestos básicos de conducta de una población que asume lo que se debe y lo que no se debe hacer con relación al pago de tributos en un país” (p.75). Es decir, son las acciones que acostumbran realizar los contribuyentes frente a las normas y leyes en relación al cumplimiento de los deberes formales de la tributación permanente y voluntaria que regula al ciudadano. Dependiendo de la cultura tributaria de un país, puede haber “un mayor o menor cumplimiento de sus obligaciones tributarias” (ib.), justamente lo que se pretende determinar en este trabajo de investigación en el Área Metropolitana de Mérida.

De otro lado, Armas et. al. (2009) alude que la cultura tributaria “se refiere al conjunto de conocimientos, valoraciones y actitudes referidas a los tributos, así como al nivel de conciencia respecto de los deberes y derechos

que derivan para los sujetos activos y pasivos de esa relación tributaria” (p. 16). Es decir, aspectos del saber, el deber, el sentir, el actuar y el grado de satisfacción ciudadana, los cuales influyen en el comportamiento del contribuyente para el pago de los tributos.

En concordancia con la cita anterior, Roca (2008) sostiene que la cultura tributaria es el “conjunto de información y el grado de conocimientos que en un determinado país se tiene sobre los impuestos, pero más importante aún, al conjunto de percepciones, criterios, hábitos y actitudes que la sociedad tiene respecto a la tributación” (p.3).

Así pues, la cultura tributaria no se trata solo del conocimiento que tiene el contribuyente sobre la responsabilidad ante la norma del tributo, pues también tiene que ver con la forma en que se construye la imagen del impuesto a partir de una combinación de la información, la experiencia y las acciones del Estado.

Como se puede observar, el vínculo contribuyente-Estado es muy complejo, por los distintos factores que influyen en el compromiso del contribuyente al momento de cumplir con su obligación impositiva.

Por su parte Rivera et. al. (1995), señala que la cultura tributaria “entendida como el universo de representaciones sobre los impuestos y sus relaciones con el compromiso individual y la acción pública es un fenómeno social, por lo tanto, muy sensible a las transformaciones económicas y políticas del país” (p. 458). Como fenómeno social, la cultura tributaria es susceptible de analizar y comprender, observando las acciones y omisiones que los contribuyentes realizan con respecto al pago de sus obligaciones impositivas al Estado.

En la medida en que la ciudadanía de un país pueda “observar y comprender la relación contribución → servicio → Justicia” (Rodríguez 2011, p.8), la cultura tributaria nacional tendría como consecuencia un resultado efectivo para el ente recaudador. Así pues, el cumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente, viene a ser retribuido en servicios

sociales de calidad equitativos al valor de su contribución, generándose así una retroalimentación donde el contribuyente y el profesional de la contabilidad, no necesitan disfrazar el cálculo del impuesto y por tanto la contabilidad.

Ahora bien, para que el ciudadano comprenda adecuadamente la relación (contribución→servicio→Justicia) planteada por Rodríguez (2011, p. 8), los elementos de la cultura tributaria deben estar en perfecta armonía. Estos elementos han sido clasificados por Armas et al. (2009, p. 7), en valores, símbolos, tecnología, normas legales y sanciones.

Los valores como elemento de la cultura tributaria se refieren a los valores del contribuyente descritos en el cuadro N° 1 y a los valores corporativos del ente recaudador descritos en el cuadro N° 2.

Cuadro 1

1. Los valores del contribuyente

HONESTIDAD	Sentido de responsabilidad ante el cumplimiento de los deberes establecidos en las normas legales, respeto de los valores del hombre y fortalecimiento de su conducta moral y social.
INTEGRIDAD	Obrar con estima y respeto hacia uno mismo y a los demás, con apego a las normas sociales y morales.
SOLIDARIDAD	Se refiere al sentimiento de unidad basado en metas o intereses comunes. Asimismo, se refiere a los lazos sociales que unen a los miembros de una sociedad entre sí en todo momento, sobre todo cuando se viven experiencias difíciles de superar.

Fuente: Elaborado con base en Armas et al. (2009, p. 7).

Cuadro 2

2. Los valores corporativos de la administración tributaria

LEALTAD	Asumir el trabajo con fidelidad ante la institución y a los principios que ella representa.
VOCACIÓN DE SERVICIO	Actitud particular y especial ante lo público, asumir el compromiso de ayuda y apoyo a la organización y al país. Respeto consideración y buen trato hacia los demás como imperativos fundamentales en las relaciones de trabajo.
RESPONSABILIDAD	Asumir el cumplimiento de las actividades inherentes a las distintas funciones de manera eficaz y eficiente, como base para el compromiso cotidiano en el trabajo.
HONESTIDAD	Integridad de la persona ante la defensa de los intereses institucionales, respeto de los valores del hombre y fortalecimiento de su conducta moral y social ante lo público.
EXCELENCIA	El trabajo realizado será reconocido por su calidad superior, como expresión de la exigencia institucional y el mérito de los funcionarios.
SENTIDO DE PERTENENCIA	Identificación plena con la filosofía y misión institucional, y con los valores de nuestra nación, convencidos de que la labor realizada forja a la institución como pilar básico de Venezuela, y refleja afecto de sus miembros hacia ella y el país.
NORMAS LEGALES Y SANCIONES NORMAS LEGALES:	Disposiciones contenidas en algún texto legal de obligatorio cumplimiento, cuya inobservancia acarrea una sanción. Sanción: Pena o multa que se impone a una persona por el quebrantamiento de una ley o norma.
SÍMBOLOS	Se refiere a cualquier signo que identifique o evoque la tributación, tal es el caso del logo del SENIAT, IVSS, entre otros.
TECNOLOGÍA	Las innovaciones tecnológicas tienen su aplicación en la materia tributaria, permitiéndole al contribuyente presentar las declaraciones de sus impuestos a través de la Internet. Así mismo, las administraciones tributarias utilizan nuevas tecnologías para mejorar los procesos.

Fuente: Elaborado con base en Armas et al. (2009, p. 8).

Por otro lado, la cultura tributaria presenta otros elementos diferentes de los valores del contribuyente y de los valores del ente

recaudador. Estos elementos complementarios son las normas legales y las sanciones, los símbolos y la tecnología, los cuales se explican a continuación en el cuadro N° 3

Cuadro 3

3. Elementos complementarios de la cultura tributaria

NORMAS LEGALES Y SANCIONES	Disposiciones contenidas en algún texto legal de obligatorio cumplimiento, cuya inobservancia acarrea una sanción. Sanción: Pena o multa que se impone a una persona por el quebrantamiento de una ley o norma. En Venezuela la normativa legal relacionada con la tributación está contenidas en cada una de las leyes tributarias, tales como impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, entre otras. En relación a las sanciones estas se encuentran claramente tipificadas en el Código Orgánico Tributario (2001).
SÍMBOLOS	Se refiere a cualquier signo que identifique o evoque la tributación, tal es el caso del logo del SENIAT, IVSS, entre otros.
TECNOLOGÍA	Las innovaciones tecnológicas tienen su aplicación en la materia tributaria, permitiéndole al contribuyente presentar las declaraciones de sus impuestos a través de la Internet. Así mismo, las administraciones tributarias utilizan nuevas tecnologías para mejorar los procesos.

Fuente: Elaborado con base en Armas et al. (2009, p. 8).

Como se puede observar, Armas (2009) establece un referente de la cultura tributaria al precisar cuatro elementos fundamentales de la misma, los cuales permiten acercarse a la interpretación y comprensión del nivel de cultura tributaria que tiene una sociedad.

Este referente resultó de gran utilidad al momento de identificar y comparar cada una de las categorías o elementos de la cultura tributaria, pues en esta investigación sirvió como punto de comparación para analizar e interpretar la competitividad tributaria entre Venezuela y la de otros países,

como por ejemplo Estonia, el país más competitivo del mundo en materia tributaria según el Índice Internacional de Competitividad Fiscal (2022, p. 3).

Aunque Venezuela no aparece en este índice, cabe resaltar que registra a Costa Rica en el puesto 19 del ranking como el país más competitivo fiscalmente de América Latina, seguido de Chile en el puesto 27 con la segunda posición (ib.).

Para Montiel et al. (2020), la cultura tributaria ha sido un problema común en los países de América Latina, tal vez por que el ciudadano no comprende la importancia del pago del tributo o simplemente porque no confía en el ente recaudador, lo que vuelca su conducta a la realización de acciones que infringen las normas tributarias. A este respecto, el autor sostiene lo siguiente:

El problema para los Estados latinos, es que no se logra consolidar en ellos la cultura tributaria, por lo cual, los contribuyentes no cumplen a cabalidad y de manera voluntaria sus deberes tributarios, independientemente de las causales que se aduzcan para ello (p. 65).

Ante esta situación, los gobiernos latinoamericanos crean medidas coercitivas con el fin de aumentar las metas de recaudación de impuestos, proliferándose así las conductas de evasión y defraudación fiscal (ib.). Es claro entonces que la actitud adoptada en América Latina ante el tributo es la de aversión, la cual genera patrones de conducta que afectan los valores del contribuyente como elemento primordial de la cultura tributaria. En concordancia con lo anterior, Rodríguez (2011) también sostiene lo siguiente:

“Nadie quiere pagar impuestos” es una frase muy repetida y, en la medida que se pueda evadir o hacerse el ñembotav (desentendido), muchas personas lo hacen. Las razones esgrimidas se pueden agrupar en dos versiones, la primera es económica, la segunda es burocrática. En la primera se gasta en impuestos, se reduce la ganancia y, el contrario, al reducir el pago de impuestos se

puede aumentar las ventas ofreciendo un producto más barato. En la segunda, se menciona la molestia de juntar hasta el último papelito para poder rendir cuentas. Esto tiene que ver con las dificultades que el sistema genera y con las dificultades generadas por el imaginario social contra el sistema impositivo. (p. 10-11).

Como se puede observar aquí, para los contribuyentes la imagen del ente recaudador de impuestos juega un papel importante, es decir, la percepción que se tienen de los funcionarios en toda su estructura.

Sobre la base de los señalamientos anteriores, resulta evidente que la cultura tributaria es influenciada por la percepción negativa que tiene el contribuyente, pues el pago de impuestos es concebido como un gasto y no como un deber voluntario que luego es retribuido en servicio. Adicionalmente, el trámite normativo para el pago del tributo es visto por el contribuyente como un proceso complejo, que lo impulsa a esquivar a toda costa el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En este mismo orden de ideas, González (2005) citado por Montiel et al. (2020), refiere que los contribuyentes no se sienten obligados a cumplir con sus deberes tributarios por varias razones:

Falta de cultura tributaria, la impunidad en el castigo de delitos fiscales, el monto de la carga fiscal que sufre el contribuyente es demasiado alto, la complejidad en la legislación fiscal, la necesidad de mantener precios de venta competitivos, esto se da cuando los competidores defraudan al fisco por ejemplo a través del contrabando y la informalidad, lo que ocasiona que el contribuyente cumplido se vea en desventaja económica, la ineficiencia en los sistemas fiscalizadores y la corrupción de las autoridades fiscales en contubernio con los contribuyentes. (p. 68).

Esto y otros hechos han sido evidenciados con frecuencia en el trabajo de campo de esta investigación, es decir, el realizado propiamente en el área metropolitana de Mérida. No obstante, al parecer por la crisis en que está inmerso el país, se han proliferado más las actitudes evasivas del impuesto

en todo el territorio nacional, en especial la informalidad y el pago de multas correspondientes a montos exorbitantes, dando origen a contubernios entre contribuyentes y entes de regulación, en especial la administración tributaria nacional, lo cual demuestra el quebrantamiento de los valores tanto de los contribuyentes como los del ente recaudador.

Así pues, para comprender estos comportamientos, es importante considerar el tipo de mentalidad que predomina en cada uno de los contribuyentes. Estos tipos de mentalidad propuestos por Rodríguez (2011) son: “el responsable... está de acuerdo con mejorar la fiscalidad. El resignado que paga, pero de forma reactiva. El eludidor... líder gremialista empresarial que milita contra la justicia tributaria. El evasor que actúa al margen de la ley” (p.21-22). Así mismo, el autor señala que “la cultura tributaria está conformada por el entramado de estas mentalidades” (p. 22).

A juzgar por los comportamientos observados en la presente investigación acerca de la tributación de las empresas merideñas, pareciera predominar la mentalidad del evasor, tanto en los empresarios como en los profesionales de la contabilidad, evidenciándose así un claro deterioro de la escala de valores de los contribuyentes. A este respecto, Del Busto (1998) considera que:

La evasión tributaria es no solo un ilícito jurídico sino también una ilícita moral ya que tiene lugar cuando se emplean medios que la moral reprueba -mentira, ocultamiento, omisión maliciosa a la espera de ganar la prescripción, etc.- para escapar al tributo (p. 13).

A este respecto, en el transcurso de este estudio la investigadora ha observado que los contribuyentes del área metropolitana de Mérida, tienden a llevar doble contabilidad y al ocultamiento de información real, pasando por alto sus obligaciones totales o parciales en el pago de los impuestos, violando así la normativa tributaria.

De otra parte, en el último veinteno la investigadora ha observado ciertos atropellos por parte del ente recaudador (SENIAT) hacia los contribuyentes, como por ejemplo el “Plan Evasión Cero” de principios del nuevo milenio, el cual “se ha manifestado con un carácter represivo por parte del Estado hacia los contribuyentes” (Armas, 2009 p. 15). Así mismo, en los últimos años siguen ocurriendo irregularidades por parte de los altos funcionarios y fiscales de la administración tributaria, quienes solicitan a los contribuyentes desembolsos de dinero a cambio de evitar multas o cierre de los establecimientos.

En la actualidad, los contribuyentes merideños siguen percibiendo una imagen deteriorada del ente recaudador (SENIAT), caracterizada por la corrupción y la falta de transparencia de sus funcionarios, un fenómeno difícil de revertir puesto que para ello se requiere rescatar los valores del sistema tributario y sus integrantes, así como los valores del contribuyente y de los profesionales de la contabilidad.

Aparte de lo anterior, para recuperar la cultura tributaria y la imagen del ente recaudador, se debe castigar efectivamente los delitos fiscales a cualquiera de las partes implicadas en el trámite del impuesto, invertir en el mejoramiento de la tecnología digital, así como simplificar a su mínima expresión los procesos de tributación contenidos en la ley, lo cual requiere de un conocimiento profundo de las raíces del funcionamiento del sistema actual y de un proceso de transformación multifactorial y paulatino. A este respecto, Rivas (2015) señala que:

La cultura es dinámica. Pero para transformarla se necesita conocer sus raíces, su evolución y su estado actual dentro de la sociedad. De ahí que a las sociedades modernas se les entiende por su cultura, su transformación colectiva y sus nuevos valores que les han permitido desarrollarse (p. 17).

En este sentido, el presente estudio busca comprender un fenómeno cultural entretelado en la sociedad venezolana como es la cultura tributaria actual. Para encontrar sus raíces, es conveniente empezar por reconocer que los comportamientos tributarios actuales pudieron ser heredados “de las sociedades autoritarias de vínculos coloniales que establecieron formas usurpadoras de tributo” (Rodríguez, 2011, p. 8), pues la historia y las costumbres humanas se constituyen en una piedra angular para este análisis.

Así mismo, es preciso reconocer que los cambios en la cultura tributaria no se logran de un día para otro, pues no solo se requiere de un diagnóstico profundo y veraz, sino también de un intenso proceso educativo dirigido a las partes involucradas en el sistema tributario. A este respecto, Armas et al. (2009) sostiene que:

Cualquier programa para promover la cultura tributaria en los contribuyentes debe estar fundamentada en la educación del ciudadano, por una parte, por la otra el desempeño del Estado debe encausarse hacia el logro del compromiso social, el bienestar del colectivo, transparencia, justicia social, equidad, respeto, entre otros, para que de manera espontánea el contribuyente cumpla con las obligaciones tributarias y no como actualmente se logra dicho cumplimiento, que es de una forma coercitiva, por temor a la sanción (p. 11).

Las autoras también consideran que, para cristalizar un cambio en la cultura tributaria del país, el Estado “debería extender los programas educativos hasta los niveles iniciales, donde los niños en sus juegos incluyan los tributos, de manera que se vayan familiarizando con los mismos” (p. 11).

Los fundamentos teóricos planteados en esta sección, permiten visualizar la influencia que posee la cultura tributaria en la determinación del IVA y en la contabilidad de los contribuyentes merideños, pues su conducta personal está basada en las presunciones y expectativas asimiladas desde su infancia.

Los autores determinan que la cultura opera en el inconsciente del individuo, ya que es aprendida al observar los modelos de su entorno y luego transmitida de generación en generación. Por ello es fundamental, reconocer la cultura tributaria como centro de origen de los rasgos individuales y colectivos de los contribuyentes, los cuales afectan los procesos de la tributación en el Área Metropolitana de Mérida.

Tributo o impuesto

Una vez presentado el apartado del concepto de cultura tributaria corresponde avanzar hacia el termino tributo o impuesto.

De acuerdo con Brand (1999), el término “impuesto” es considerado como una “contribución, carga, tributo o aportación económica o en especie que el Estado o una autoridad subalterna exige a los ciudadanos de un país” (p. 409). Así mismo, el autor indica que la tributación se refiere a los “pagos a favor del Estado que están a cargo de los propietarios de rentas, propiedades, mercancías y servicios que son utilizados en el sostenimiento de los servicios públicos y la inversión estatal” (ib.). De modo que, el impuesto o tributo es el valor que un ciudadano está obligado a pagar al Estado, por la tenencia de activos contables y el ingreso que estos puedan generar en un período determinado.

Las nociones anteriores sobre impuesto y tributación dan una idea general y sencilla al lector, sin embargo, otros autores se han dedicado a profundizar en ambos conceptos. A este respecto, Soto (2016), considera que:

La palabra impuesto proviene del verbo imponer, que significa poner encima. Por lo tanto, el impuesto es un aporte obligado. El impuesto es un tributo cuya obligación no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado. Un impuesto no se origina porque el contribuyente reciba un servicio directo por parte del Estado, sino en un hecho independiente, como es la necesidad de que quienes conforman la

sociedad aporten al sostenimiento del Estado para que cumpla con sus fines (p.49).

Así pues, el impuesto es un pago ineludible al Estado por parte del contribuyente, quien debe comprender la importancia de su contribución a la administración tributaria, pues su aporte es retornado en servicios y obras públicas a la sociedad.

Las obligaciones tributarias no son una situación de los últimos tiempos, pues Gómez et al. (2010) relatan que “la historia de los impuestos es casi tan antigua como la historia del hombre pensante. Desde las primeras sociedades humanas, los impuestos eran aplicados por los soberanos o jefes en forma de tributos” (p. 10). Además, “las primeras leyes tributarias aparecen en Egipto, China y Mesopotamia” (ib.). De modo que, los impuestos han estado presentes a lo largo del tiempo en su forma obligatoria y exigidos por quienes han tenido el poder.

Según Gómez et al. (2010), el deber tributario ha sido heredado por nuestros ancestros y así como el hombre ha evolucionado, la forma de tributación también se ha transformado en el transcurrir del tiempo. A este respecto, el autor describe que:

En Egipto, una forma común de tributar era por medio del trabajo físico... las piezas de cerámica... seres humanos como tributo... animales, frutos del campo y semejantes... Agustín en Roma, decretó un impuesto del uno por ciento sobre los negocios globales llamado Centésima... los Aztecas... pagaban tributos también con artículos procesados como las telas (pp. 10-12).

Según lo antedicho, los métodos de pago de los tributos han variado de acuerdo con los gobernantes de turno, las culturas y los contextos. En algún momento los poseedores del poder diseñaron estrategias impositivas que al parecer no eran equitativas. No obstante, con el pasar del tiempo se fue formando en las naciones una nueva concepción sobre el pago del

impuesto, a raíz de la aparición de la moderna hacienda pública del régimen representativo. En palabras de Morelli et al. (2014), “por esta razón no son mirados hoy estos gravámenes como imposiciones dictatoriales... sino como exigencias hechas por sus genuinos representantes, para atender al gobierno de todos y para todos” (p. 104), independientemente de los comportamientos o actitudes de evasión.

El hecho de que en la actualidad los países vivan en democracia y la ciudadanía elija por voto popular a sus propios gobernantes para administrar los recursos, da legitimidad y autoridad a la administración tributaria para exigir el pago del impuesto.

Así pues, el impuesto es en la actualidad una imposición que a la sociedad le corresponde aceptar, al consolidarse como una vía de ingreso público a cargo de un particular. En este sentido García (2020), ratifica que “el Estado está legitimado -incluso por vía coactiva- para detraer recursos de los particulares a través del tributo, quedando obligados estos últimos, por disposición constitucional, a entregar una parte de su riqueza para sufragar los gastos del primero” (p. 93).

Es por ello que Rodríguez et al. (2013), señalan que “la recaudación de impuestos, más allá de generar recursos para financiar el gasto público, refleja -y a su vez determina- la relación entre el agente recaudador (el Estado) y los agentes que pagan los tributos (ciudadanos)” (p. 61). Es decir, el contribuyente participa de su riqueza al Estado, esperando recibir de éste un beneficio en servicios y obras públicas que le permitan tener una mejor calidad de vida.

Así pues, los impuestos son “como un instrumento para la redistribución y el logro de fines de política económica y social, normalmente establecidos en la constitución” (García, 2013, p. 4), artículo N° 133. Así mismo, el Código Orgánico Tributario (COT) contempla la obligatoriedad del tributo en sus artículos 18 y 23.

Lo dicho hasta aquí, muestra que el contribuyente es el elemento más importante en el proceso de recaudación de impuestos, por ello el Estado tiene la obligación de brindar la seguridad, confianza y entusiasmo a los responsables del impuesto, amparando los derechos y garantías de los mismo.

En los procesos de tributación, el contribuyente paga diferentes tipos de impuesto al Estado, sin embargo, para efectos de la presente investigación solo se considerará el Impuesto al Valor Agregado (IVA), un tributo indirecto que grava los actos de consumo, representados en las compras de productos y servicios que realiza el consumidor final.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El Impuesto al valor agregado, mejor conocido como IVA en los países de América Latina, es un tributo que grava los productos y servicios adquiridos por el consumidor final. Es considerado uno de los impuestos Indirectos más importantes que se aplica a todos los ciudadanos por igual (Montes, 2021, p. 1). A este respecto, el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de México-CEFP (2017), precisa que:

El IVA, es un impuesto indirecto que grava el consumo de los contribuyentes y no repercute directamente sobre los ingresos, sino que recae sobre los costos de producción y venta de las empresas y se traslada a los consumidores mediante los precios (p. 2)

Este impuesto tuvo su origen en 1962, bajo el tratado de la Comunidad Económica Europea, cuando se crea el mercado común conformado por Francia, Holanda, Bélgica, Luxemburgo, Italia y Alemania. En los años 70, el IVA es adoptado en el continente americano por Colombia, Ecuador, Bolivia, Chile, México, Perú, Brasil, Argentina y Uruguay (Economía.com.ve, 2023). Para los años 90, surge un proceso de generalización y fortalecimiento del

IVA en toda América Latina. A este respecto Cetrángolo et al. (2006) señala que:

Este tributo, que si bien era ya de antigua data en algunos países (Brasil lo adoptó en 1967 a nivel de estados, Ecuador, en 1970 y Argentina, en 1975), se expandió a toda la región -el último en adoptarlo fue República Bolivariana de Venezuela, en el año 1993- (p. 58).

A causa de la crisis política de Venezuela en aquel momento (finales de los 80 e inicios de los 90) y el colapso de sus finanzas públicas, conllevó a que este impuesto fuera creado en el gobierno del presidente interino Ramón J. Velázquez (Vera, 2017, p. 10), promulgado mediante el Decreto-Ley N° 3.145 del 16/09/93, publicado en la gaceta oficial de la República de Venezuela número 35.304 del 24/09/93.

Así pues, Venezuela en relación con los demás países de América Latina, es relativamente nuevo en el pago de este tributo, debido a que, el país poseía para entonces un gobierno paternalista que subsidiaba gran parte del gasto público con los ingresos del petróleo, lo que parece haber afectado considerablemente el proceso de aceptación del pago total del IVA, generándose así una situación que conlleva a la doble teneduría de libros contables y con ello la afectación de la cultura tributaria.

La ley que crea el IVA en Venezuela, posee una estructura Jurídica con un ordenamiento que contiene los elementos esenciales del impuesto como son: sujeto, hecho generador, base y alícuota, así como los lineamientos para su traslado y cuantificación. De tal manera que, resulta menester en esta investigación comprender los elementos para la determinación de dicho impuesto y la variabilidad desde su creación hasta nuestros días. A este respecto, Mahecha (2022) corrobora los elementos de dicho impuesto, los cuales aparecen el cuadro N° 4.

Cuadro 4

4. Los elementos que componen el IVA

Sujeto activo (Estado)	Recibe el recaudo de este impuesto
Sujeto pasivo (contribuyente)	El consumidor que adquiere el producto y la prestación del servicio.
Hecho generador	Ventas de bienes muebles o inmuebles y/o servicios.
Base gravable	El valor sobre el cual se liquida ese impuesto.
Tarifa	El valor del impuesto.

Fuente: Elaborado con base en Mahecha. (2022).

Descritos los elementos que componen el IVA, cabe destacar la tarifa o valor del impuesto que corresponde al porcentaje calculado sobre la base gravable. Esta tarifa es conocida también como parte alícuota (cuota a pagar) del todo o base imponible del impuesto. Este porcentaje es el punto de referencia central para la determinación del impuesto y los asientos contables del mismo. La lista de la alícuotas diferenciadas del IVA vigentes se presentan en el cuadro N° 5.

Cuadro 5

5. Alícuotas diferenciadas vigentes del IVA en Venezuela

General (vigente desde 01/01/2020)	16%
Reducida	8%
Exportación de bienes y servicios	0%
Adicional para bienes de consumo suntuario	15%
Hidrocarburos de Empresas Mixtas a PDVSA y Filiales	0%
Pagos de los sujetos pasivos especiales a sus cuentas en bancos o instituciones financieras	2%
A las grandes transacciones financieras, pagos de bienes y prestaciones de servicios en moneda extranjera, criptomoneda o cryptoactivos.	3%

Fuente: Elaboración propia con base en Dongoroz. (2020) y la Ley de reforma parcial del Decreto 4647 con rango, valor y fuerza de Ley de impuesto a las grandes Transacciones financieras, G.O.E. N° 6.687 de 25/02/2022

Siendo así, la alícuota del IVA general una de las más importante de todas en vista del ingreso que genera anualmente para la nación, la cual en

el tiempo ha tenido una variabilidad. Seguidamente, se muestra la lista histórica de variaciones en la alícuota del IVA general, en el cuadro N° 6.

Cuadro 6

6. Variabilidad de las alícuotas del IVA

Gaceta No	Fecha	Alícuota General	Entrada en vigencia
41.788	26/12/2019	16%	01/01/2020
6.395 Ext.	17/08/2018	16%	01/09/2018
6.152 Ext.	18/11/2014	12%	01/12/2014
39.147	26/03/2009	12%	01/04/2009
38.632	26/02/2007	9%	01/07/2007
38.632	26/02/2007	11%	01/03/2007
38.263	01/09/2005	14%	01/10/2005
37.999	11/08/2004	15%	01/09/2004
5.600 Ext.	26/08/2002	16%	01/09/2002
37.002	28/07/2000	14.5%	01/08/2000
5.341 Ext.	05/05/1999	15.5%	01/06/1999
36.007	25/07/1996	16.5%	01/08/1996
4.815 Ext.	22/12/1994	12.5%	01/01/1995
4.793 Ext.	28/09/1994	10%	01/08/1994
4.727 Ext.	27/05/1994	10%	01/08/1994
35.304	24/09/1993	10%	24/09/1993

Fuente: Elaboración propia con base en Dongoroz (2023).

Como se puede observar en el cuadro anterior, esta alícuota general ha tenido una relevante variación desde su imposición en Venezuela, pues su primer valor se estableció en el 10% en 1993 y se fue incrementando hasta el año 1996 cuando llegó al 16.5 %, su máximo valor alcanzado en la historia del IVA. En los años siguiente presentó otras variaciones hasta ubicarse en la actualidad en el 16%.

De otra parte, la Ley del Impuesto del IVA posee un reglamento general creado en 1999, y tres reglamentos adicionales establecidos para: a) la recuperación de créditos fiscales, b) la recuperación del

impuesto soportado por los agentes diplomáticos y consultores acreditados, y c) la recuperación de créditos fiscales para contribuyentes exportadores. Estos reglamentos se describen a continuación en el cuadro N° 7.

Cuadro 7

7. Reglamentos del IVA

PUBLICACIÓN EN GACETA OFICIAL		REGLAMENTOS	
NÚMERO	FECHA		
37.794	10/10/2003	Reglamento Parcial No. 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, en materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores.	
37.034	12/09/2000	Reglamento Parcial No. 3 de la Ley que establece el IVA, en materia de recuperación del impuesto soportado por los agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país.	
36.772	25/08/1999	Reglamento Parcial No. 2 del Decreto con fuerza y rango de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, en materia de recuperación de créditos fiscales.	
5.363 Extraordinario.	12/07/1999	Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado	

Fuente: Página web seniat.gob.ve

El cuadro anterior aparece en la página web del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), institución que representa la administración tributaria del país, es decir, el ente recaudador de los impuestos, tasas y contribuciones de orden nacional en Venezuela, el cual se encarga, además, de notificar los cambios en las alícuotas del IVA.

El SENIAT como ente recaudador de los tributos, realiza jornadas de fiscalización inadvertidas a los contribuyentes en cualquier época del año, las cuales deberían ser ejercidas por personal capacitado, con ética profesional y apoyados en la normativa legal vigente.

Como se verá más adelante, la realidad de las acciones de la administración tributaria, las actitudes de los contribuyentes, la estructura de las normas y las sanciones del ente regulador, los imaginarios sociales frente al ente fiscalizador, y las bases tecnológicas del sistema de recaudación de

impuestos, son los elementos que determinan la cultura tributaria de un país e influyen en la determinación del IVA y en la contabilidad de las empresas.

Contabilidad

Noción de contabilidad

La noción de “contabilidad” ha tenido varias aristas a través del tiempo desde los diferentes autores, una de las más modernas consiste en reconocer la contabilidad como un sistema de información. A este respecto, Alcarria (2012) señala que la contabilidad es:

Un sistema de información, y como tal está encargada del registro, la elaboración y la comunicación de información, fundamentalmente de naturaleza económico-financiera, respecto a una entidad que requieren sus usuarios para la adopción racional de decisiones en el ámbito de las actividades económicas (p. 12).

De esta manera, el autor enfatiza que la contabilidad proyecta una visión global de la empresa en cuanto a lo económico y lo financiero, razón por la cual, resulta fundamental que lo registrado contablemente revele la realidad con la debida transparencia, puesto que de dicha información dependerá un gran número de decisiones a tomar por parte de los diferentes usuarios.

Por su parte, el Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) citado por Franco (2011), ha declarado que la “contabilidad es el arte de registrar, clasificar y resumir de manera significativa y en términos monetarios las transacciones y acontecimientos que son al menos en parte, de índole financiera y de interpretar los resultados consecuentes” (p. 40). En palabras del autor, “la contabilidad es un sistema de comunicación de información” (p. 41). Esta definición, pareciera etiquetar

la contabilidad como una actividad puramente mecánica que realiza el contador público siguiendo unos procedimientos establecidos.

De ahí que, ver la contabilidad como una “simple técnica, sería una actitud pesimista y derrotista, frente al gran campo inexplorado de la investigación contable” (ib.), pues en el área de las ciencias contables pueden existir un sin número de problemas que se podrían resolver a través de distintos métodos de investigación. De allí el reconocimiento que hay que dar a los avances de la ciencia en todos sus campos. A este respecto, Kedrov et. al. (1976) citado por Franco (2011) señala que:

La ciencia es un importantísimo elemento de la cultura, la forma superior de los conocimientos humanos, es un sistema de conocimientos en desarrollo, los cuales se obtienen mediante los correspondientes métodos cognitivos y se reflejan en conceptos exactos, cuya veracidad se comprueba y demuestra a través de la practica social” (p. 41).

Esta disertación asoma una interpretación de la contabilidad sin limitaciones y es ello que la investigadora en el presente estudio, intenta describir cómo la cultura tributaria puede influenciar en la contabilidad, en tanto que, las conductas de las personas están orientadas a persistir con las costumbres culturales de su entorno, en las cuales las prácticas contables también hacen parte de la realidad.

En igual perspectiva, Omaña (2017) se ha referido a la contabilidad desde el punto de vista científico, al considerarla:

una ciencia que orienta a los sujetos económicos para que éstos coordinen y estructuren en libros y registros adecuados la composición cualitativa y cuantitativa de su patrimonio (= estática contable), así como las operaciones que modifican, amplían o reducen dicho patrimonio (= dinámica contable) (p. 21).

Para este autor, la contabilidad engloba la información de la empresa registrándola en libros o archivos de forma ordenada e interpretada por los profesionales de la contabilidad, información que posteriormente es utilizada para la toma de decisiones. Es por ello que, la contabilidad debe reflejar la situación real de la empresa en cuanto a los resultados, y a su vez, debe “informar de las causas de dichos resultados. Mucho más importante que saber ‘cuánto’ se gana o se pierde es saber el ‘porqué’ de esas pérdidas y de esas ganancias, para tratar de corregir gastos e incrementar ingresos en lo sucesivo (p. 22).

En este apartado la contabilidad se ha considerado, por un lado, como un sistema de información y por otro, como una ciencia. Sin embargo, Zapata (2017) considera que la contabilidad, además de ciencia, es:

La técnica y el arte de reconocer, valorar, presentar y analizar las operaciones económicas y financieras que realiza una empresa durante un período determinado, con el fin de conocer los resultados obtenidos y estructurar los estados financieros que servirán de base para la toma de decisiones gerenciales. (p. 21).

Este autor aclara que el proceso de registro de la información contable, termina en su primera etapa con los estados financieros, es decir, las estructuras informativas sobre las cuales se toman las decisiones.

Como se ha podido observar hasta ahora, existen variadas nociones sobre lo que engloba el término “contabilidad”, sin embargo, pareciera que “no existe una definición universalmente aceptada” (Arellano, 2010, p. 16). Así pues, hay corrientes de autores que coinciden en considerar la contabilidad como un sistema de información empresarial diseñado por los profesionales en este campo del conocimiento, a partir de técnicas especiales que llevan a medir, registrar y comunicar información cuantitativa que permiten unificar un lenguaje de negocios útil a los empresarios para la toma de decisiones.

De otra parte, la corriente de autores inclinados por reconocer la contabilidad como una ciencia, insisten en que dicho campo de investigación es fundamental para seguir hallando respuestas a múltiples interrogantes que surgen vertiginosamente en el camino de la práctica contable, pese a que los profesionales de este campo siguen cuidadosamente las normas y principios que guían el desarrollo de las operaciones contables.

Como es el caso de esta investigación, donde se busca describir y comprender el comportamiento de los contribuyentes y profesionales de la contabilidad en relación a la determinación del IVA y la contabilidad, pues, al parecer hay una manipulación dentro de la contabilidad que busca la reducción del monto de pago de dicho impuesto.

Los principios de la contabilidad

La contaduría pública se rige por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), un conjunto de normas y principios que soportan las bases teóricas, lineamientos y criterios que se utilizan para la elaboración de los informes contables y los estados financieros, los cuales muestran las variaciones que surte el patrimonio en el tiempo dadas las transacciones que afectan su composición, al igual que los ingresos, egresos y resultados que obtiene la empresa (Martínez, 2005, p. 30)

Los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) están contemplados dentro de las normas internacionales de información financiera (NIIF) o (IFRS por sus siglas en inglés), creadas por la Fundación IFRS “una organización de interés público sin fines de lucro establecida para desarrollar estándares de divulgación de sostenibilidad y contabilidad de alta calidad, comprensibles, exigibles y globalmente aceptados” (www.ifrs.org).

Las normas internacionales de información financiera (NIIF), son desarrolladas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) o (IASB por sus siglas en inglés), perteneciente a la fundación IFRS.

En Venezuela, la declaración de principios de contabilidad (DPC) ha sido implementada por la Federación del Colegio de Contadores Públicos del país. Dicha declaración contiene las normas básicas y principios de contabilidad que establecen los lineamientos a seguir en el registro, presentación y revelación de la información financiera de las empresas nacionales. Estos principios se encuentran contenidos en varias declaraciones del colegio de contadores públicos, entre las cuales se destaca la (DPC-N°0) de 1997 que contiene la explicación de la adecuada interpretación de los estados financieros, con el fin de facilitar su comprensión a los profesionales de la Contaduría Pública y a los interesados en dichos informes (Rodríguez 2017, p. 164).

El uso de estas normas y principios de contabilidad, les permite a los profesionales en contaduría la realización de informes financieros equilibrados y adaptados, que puedan ser interpretados y comparados de forma confiable para la toma de decisiones. En la elaboración de estos informes, deben prevalecer los valores y la transparencia que contempla el Código de Ética Profesional del Contador Público Venezolano (1996), cuyo propósito es “enunciar los principios que deben guiar la actitud y conducta del profesional” (p. 3).

Este código señala en el literal “a” del artículo 2 que, “el contador público deberá, ofrecer a quienes preste sus servicios el concurso de sus conocimientos, actuando con diligencia, confiabilidad y estricto apego a la ética”. A este respecto, Orozco et. al. (2018) sostiene que “La credibilidad y confianza son características fundamentales en el desarrollo de las actividades humanas y profesionales” (p. 26.), de ahí la importancia de que “se mantenga transparencia en las actividades correspondientes del contador público en cualquier medio en el que se desempeñe dando prestigio a lo que se otorga por Ley al profesional contable denominado Fe pública” (ib.).

Así pues, el contador público debe preparar la información contable de las empresas de forma responsable y veraz. Esta información corresponde en

gran medida a los resultados de las operaciones, al movimiento de efectivo, a los cambios en el patrimonio y a las notas revelatorias.

Por su parte, el balance general, los estados de resultados, los movimientos de efectivo y las cuentas de patrimonio tienen como objetivo fundamental, dibujar la real situación financiera de la empresa, dando la posibilidad al personaje que interpreta de inferir juicios sobre el estado del ente económico (Declaración de principios de contabilidad DPC-0, 1997).

Por el contrario, ante una realización errónea de la información contable y de los estados financieros, este juicio no sería confiable para la toma de decisiones gerenciales, de ahí la importancia de poseer una información real.

Como se ha podido observar hasta aquí, los principios de contabilidad no son más que conceptos que guían el rumbo a seguir en el tratamiento de las operaciones económicas originadas por las actividades que efectúan las empresas y la actividad que realiza el profesional de la contabilidad. A este respecto, Franco (2011) señala que la contaduría pública “es una profesión que, con base en conocimientos contables, jurídicos, económicos, matemáticos, administrativos, tecnológicos, éticos y humanísticos, cumple la función social de construir confianza” (p. 50-52).

Así pues, la confianza es quizá el elemento más importante de la información financiera elaborada por el profesional contable. Sin embargo, la confianza es un factor disminuido en la actualidad, pues cultura tributaria latinoamericana está plagada de procedimientos contables tendientes a la manipulación de cifras (Cetrángolo et. al, 2006; Amasifuen, 2015, Rivera et. al, 1995; Gómez et. al, 2020).

De otra parte, la cultura tributaria venezolana parece estar caracterizada por el uso de maniobras ilícitas, falta de transparencia, uso de doble contabilidad y asesoramiento poco ético (Tortolero, 2017; Gómez et. al, 2016; Ángel et. al, 2015; Soto et. Al, 2016; Armas et. al, 2006), que han inducido a los empresarios y a los profesionales de la contabilidad al uso de artimañas en los registros de operaciones que disfrazan la contabilidad, con

el fin de disminuir la carga tributaria (Indacochea, 2011; Pirela, 2021). A esto es lo que se conoce en la actualidad como contabilidad creativa o manipulación contable.

Manipulación contable.

Con la evolución de la contabilidad, los directivos han intentado intervenir en los procedimientos contables para manipular sus cifras con un interés particular, aprovechando algunos vacíos que existen en la ley. A este fenómeno se le conoce como “manipulación contable”, que para Martínez et. al. (2013) son prácticas realizadas en la contabilidad basadas “en acciones discrecionales llevadas a cabo por los directivos de una empresa con el objetivo de satisfacer sus propios intereses” (p. 306).

En la misma perspectiva, Apellániz et. al. (1995) afirman que la manipulación contable es la “selección de técnicas por parte de la gerencia de la empresa para obtener un nivel de beneficios contables deseados, sirviéndose de la flexibilidad permitida por los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” (p. 15). De tal manera que, las citas anteriores parecen coincidir en que dichas prácticas de manipulación contable en las empresas, son acciones gerenciales para acomodar ciertas operaciones en libros, que de algún modo mejoran las cifras de los estados financieros.

Por su parte, Villacorta (2014) expresa que “la manipulación de la información financiera consiste en gestionar los criterios contables, sin incumplir las normas contables, con el objetivo de que las cuentas expresen la imagen que interesa a la empresa” (p. 2). Es así como los profesionales de la contabilidad, hacen uso de su conocimiento para dar efectos ilusorios a determinadas cuentas con el fin de beneficiar la imagen de los gerentes al presentar los resultados ante sus juntas directivas.

Una de las prácticas más comunes de manipulación contable conocidas por la investigadora de este trabajo especial de grado, consiste en la amortización de los gastos realizados por varios conceptos, entre los cuales se pueden citar la adquisición de pólizas de seguro, servicios de mantenimiento, compras de repuestos consumibles en el tiempo, etc., los cuales pueden afectar significativamente las cifras de los estados financieros al asentarse en un solo período, mientras que si el gasto es diferido en varios lapsos contables, los balances acumulativos podrán mostrarán mejores cifras.

Lo anterior es sustentado por García-Osma et al. (2005) citados por Martínez et. al. (2013), al considerar la manipulación contable como “cualquier práctica llevada a cabo intencionadamente por la gerencia, con fines oportunistas y/o informativos, para reportar las cifras contables deseadas, distintas de las reales” (p. 309).

Otras manipulaciones contables en cambio son, por ejemplo, las compras personales de los directivos o gerentes cuyas facturas son elaboradas a nombre de la empresa, con el fin de inflar los egresos de la misma y aumentar el IVA a descontar, que en ocasiones pueden generar un saldo a favor. Estas y otras operaciones son en efecto manipulación contable, que dependiendo de la situación real de la compañía pueden estar solventando una situación pasajera o alargando la agonía de la empresa.

En relación con lo antedicho, Healy y Whalen (1999) citados por Martínez et. al. (2013) sostienen que “las prácticas de MC están vinculadas a comportamientos discrecionales llevados a cabo por los directivos de la empresa cuando ellos elaboran los estados financieros o ciertas transacciones con el objetivo de prevenir que los grupos de interés y los accionistas conozcan la verdadera situación de la compañía” (ib.). Es por ello, que el autor en el mismo texto refiere que “estas prácticas de MC violan las características básicas de una información de calidad: relevancia, fiabilidad, transparencia y claridad [Jonas y Blanchet, 2000; Lu et al., 2011]” (ib.).

Es importante considerar aquí, que las actuaciones de manipulación de cifras contables son conocidas también con el nombre de contabilidad creativa, constructo sobre el cual varios autores han disertado ampliamente y que se citarán en la siguiente sección.

Contabilidad creativa

Para comprender la noción de la contabilidad creativa, es conveniente iniciar analizando la dinámica financiera de las empresas modernas. A este respecto, Pirela (2021) manifiesta que “las empresas de hoy utilizan la información financiera que proveen para crear matrices de opinión social e inducir la toma de decisiones de sus “stakeholders” o grupos de interés” (p. 1). Así mismo, el autor señala que:

La perfección de la teoría de la partida doble es sinónimo de simetría numérica y contable; mostrando la forma equilibrada de los registros contables en las operaciones financieras realizadas por las empresas. Sin embargo, esta teoría no siempre se aplica correctamente, sobre todo cuando los saldos no son los deseados por los dueños de las empresas, incentivando al contador público para que aplicando sus destrezas profesionales reflejen en los estados financieros las cifras que les interesen (ib).

Así pues, el uso de la contabilidad financiera puede llegar a tergiversarse en favor de los intereses gerenciales y/o de los directivos, con el fin de aparentar resultados atractivos en los informes financieros de la empresa, en especial los movimientos que de algún modo generan beneficios económicos. Esto es lo que se conoce con el nombre de contabilidad creativa.

Por su parte, Jameson (1988) argumenta que “la contabilidad creativa es esencialmente un proceso de uso de normas, donde la flexibilidad y las omisiones dentro de ellas, pueden hacer que los estados financieros parezcan algo diferentes a lo que estaba establecido por dichas normas. Consiste en

darle vueltas a las normas para buscar una escapatoria" (p. 20). De moto tal, que la contabilidad creativa resulta ser una forma de aplicar el conocimiento contable, haciendo uso de los principios que regulan los procedimientos con algunas excepciones que son aprovechadas para que los informes financieros muestren algo diferente a conveniencia de unos pocos.

En igual perspectiva, Naser (1993) sostiene que la contabilidad creativa "es la transformación de los datos contables de lo que realmente son a lo que quienes los elaboran quieren que sean, aprovechando las facilidades que proporcionan las reglas existentes y/o ignorando alguna o todas ellas" (p. 2). Esta noción presentada por el autor, se asimila a todas las anteriores en cuanto que los datos financieros son modificados dentro del marco normativo, pues pareciera que la intención de los responsables de la información contable no fuera la de mentir. No obstante, habría que analizar el verdadero propósito para el cual los datos financieros fueron modificados.

Por su parte, Amat y Blake (2002) citados por Hindacochea (2011) han realizado una propuesta con los efectos que producen las prácticas de la contabilidad creativa en las empresas, los cuales serán mostrados en el cuadro N° 8.

Este cuadro sintetiza las prácticas que son realizadas por los profesionales de la contabilidad, de acuerdo con las intenciones de la gerencia, como por ejemplo la modificación de ingresos, gastos, activos, pasivos, o la manipulación de los informes, conllevando generalmente a un diagnostico tergiversado que podría conducir a los usuarios de la información financiera, a tomar decisiones probablemente erróneas con base en una contabilidad "creativa", que a juzgar por algunos autores, es utilizada cada vez con más frecuencia por empresarios y contadores.

Cuadro 8

8.Efectos de la contabilidad creativa

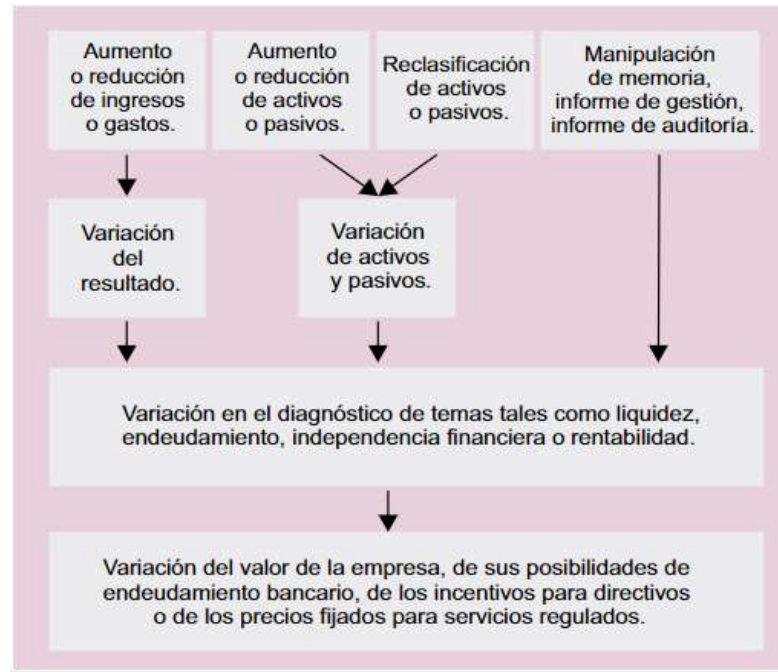


Figura 1. Prácticas de contabilidad creativa y efectos que produce.
Tomado de Amat y Blake, 2002. p. 16. en Hindacochea, 2011. p. 49.

Así pues, en los últimos tiempos, la contabilidad creativa se ha proliferado ampliamente en los países europeos de España e Inglaterra, sin embargo, a principios del milenio hubo escándalos financieros en varios países de América, entre los cuales estuvieron incluidos Venezuela, Chile, Estados Unidos y México. Luego de estos escenarios impúdicos, varios autores empiezan a examinar “la diferencia entre la creatividad y el fraude, la neutralidad y razonabilidad de la información que se presenta... coinciden de alguna forma en que es un fenómeno de prácticas incorrectas, y poco o nada deseables” (p. 2).

Luego de expuestos los argumentos anteriores sobre la contabilidad creativa, se podría decir entonces que la información concluyente de los estados financieros diseñados por gerentes y contadores con datos

manipulados, es una información parcializada que opaca la transparencia que sugieren las normas contables.

No obstante, el actual ambiente competitivo de las profesiones pareciera que ha venido generado una presión laboral por parte de las empresas hacia el profesional de la contabilidad, haciéndolo “llegar a extremos como el uso de la contabilidad creativa, expresión que en los últimos años ha pasado a formar parte del lenguaje contable, influenciando negativamente la ética profesional del contador público” (Hernández et. al., 2019). Para este autor:

reflexionar sobre la influencia de la contabilidad creativa en la ética del profesional en contaduría pública... es relevante en épocas donde prima la corrupción... Lo anterior se asocia con los altos niveles de evasión de impuestos, tanto de personas naturales como jurídicas, que pone en riesgo el presupuesto, la riqueza, y la sostenibilidad del Estado. (p. 58).

El uso de esta nueva forma de contabilidad, ha causado que el contador público latinoamericano y en especial el venezolano, se encuentre actualmente en una encrucijada, en la que su entorno de trabajo lo conduce a enmarcarse dentro de un sistema de valores y significados sociales propios de la cultura nacional, en los que al parecer el fin justifica los medios, anteponiendo la supervivencia sobre la ética profesional. De igual forma el autor sostiene que:

La profesión contable, en la actualidad, se ha tenido que preparar para enfrentar muchos retos, en lo que concierne al manejo de las finanzas y la exigencia de la ética en sus actuaciones de fe pública, ya que los profesionales se encuentran inmersos en un sistema donde la compra de conciencias se puede dar fácilmente por medio del dinero (ib.).

Se puede pensar entonces, que la ocurrencia de este fenómeno en Venezuela, obedece en buena parte a la existencia de un sistema tributario

perplejo, colmado de irregularidades y ocupado por funcionarios en su mayoría irresponsables (Briceño-Iragorry, 1956/1988, p. 326; Cañizales, 1978, p. 48; Herrera-Luque, 1981: t. 1, p. 289; Ochoa, 1988, p. 68; Barroso, 1991, pp. XVI, XX; Collet, 1998, p. 57,119; Miñarro y Greaves, 1999, p. 20; Pedroza, 2008; pp. 9, 11, 29; Gómez, 2010, p. 99-107; Rial, 2013, p. 228; Jaimes, 2013, p. 139), corruptos (Echeverría citado en Atencio, 1988, pp. 213-214; Barroso, 1997, pp. 26, 80-83; Cordeiro, 1998, p. 172), autoritarios (Rial, 2013, p. 149; Montero, 2008, pp. 109, 115; Capriles, 2008, p. 134; Pedroza, 2008, p. 134), de actitud prepotente y abusadores del poder (Jaimes, 2013, p. 64, Capriles, 2008, p. 140; Barroso, 1988, p. XVII).

De otra parte, la evasión como artefacto cultural se ha ido acentuando en los últimos tiempos, con la imagen de corrupción que el ciudadano ha ido adquiriendo del ente recaudador de impuestos SENIAT. De manera tal, que el riesgo sobre el presupuesto, la riqueza y la sostenibilidad del Estado obedece más a la renuencia tributaria del contribuyente, motivada por la imagen de desaprobación que tiene del SENIAT y del gobierno en general, que del ánimo voluntario de evadir la obligación tributaria. Aunado a lo anterior hay que reconocer que la cultura tributaria venezolana en el pasado, se basó en el paternalismo de Estado auspiciado por la riqueza del país.

Bases legales

Las bases legales de esta investigación se encuentran enmarcadas, en primer lugar, bajo la normativa contemplada en las distintas leyes y en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), el Código Orgánico tributario (2001), la ley del Impuesto al Valor Agregado (2005), el reglamento del Impuesto al Valor Agregado (2005) y la providencia que establece las normas generales de emisión de facturas y otros documentos.

A continuación, se traerá a colación cada uno de los artículos de forma textual que son importantes, por medio de los cuales se interpretan aquellos sistemas de control que son la base legal de esta investigación.

Inicialmente, se hace referencia a los artículos de la **Constitución Bolivariana de Venezuela**, donde se establecen los principios del Régimen fiscal y el sistema tributario.

Constitución Bolivariana de Venezuela **Capítulo X**

De los deberes

Artículo 133. Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

Capítulo II

De la competencia del Poder Público Nacional

Artículo 156. Es de la competencia del Poder Público Nacional:

12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, y de los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la ley.

13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de

los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial.

Sección Segunda: Del Sistema Tributario

Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Artículo 317. No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente. En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Código Orgánico Tributario (COT) Gaceta oficial No 6.507 Extraordinario del 29 de enero de 2020

Capítulo II y III

Del sujeto activo y pasivo

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

Artículo 22. Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible. Dicha condición puede recaer:

1. En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
2. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los

cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho. 3. En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

Artículo 23. Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias.

Título IV

DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Capítulo I

Facultades Atribuciones, Funciones y Deberes de la Administración Tributaria

Artículo 131. La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la Ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos, y en especial: 1. Recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios. 2. Ejecutar los procedimientos de verificación y de fiscalización y determinación para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo. 3. Liquidar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios, cuando fuere procedente. 4. Asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias solicitando de los órganos judiciales, las medidas cautelares, coactivas o de acción ejecutiva de acuerdo a lo previsto en este Código. 5. Adoptar las medidas administrativas de conformidad con las disposiciones contenidas en este Código. 6. Inscribir en los registros, de oficio o a solicitud de parte, a los sujetos que determinen las normas tributarias y actualizar dichos registros oficiosamente o a requerimiento del interesado. 7. Diseñar e implantar un registro único de identificación o de información que abarque todos los supuestos exigidos por las leyes especiales tributarias.

Facultades de Fiscalización y Determinación

Artículo 137. La Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pudiendo especialmente:

1. Practicar fiscalizaciones las cuales se autorizarán a través de providencia administrativa. Estas fiscalizaciones podrán efectuarse de manera general sobre uno o varios períodos fiscales o de manera selectiva sobre uno o varios elementos de la base imponible.
2. Realizar fiscalizaciones en sus propias oficinas, a través del control de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y responsables, conforme al procedimiento previsto en este Código, tomando en consideración la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del contribuyente o responsable sujeto a fiscalización.
3. Exigir a los contribuyentes, responsables y terceros la exhibición de su contabilidad y demás documentos relacionados con su actividad, así como que proporcionen los datos o informaciones que se le requieran con carácter individual o general.
4. Requerir a los contribuyentes, responsables y terceros que comparezcan antes sus oficinas a responder a las preguntas que se le formulen o a reconocer firmas, documentos o bienes...
8. Requerir copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos, así como información relativa a los equipos y aplicaciones utilizados, características técnicas del hardware o software, sin importar que el procesamiento de datos se desarrolle a con equipos propios o arrendados o que el servicio sea prestado por un tercero.

Artículo 141. La determinación por la Administración Tributaria se realizará aplicando los siguientes sistemas:

1. Sobre base cierta, con apoyo en todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos imponible.
2. Sobre base presuntiva, en mérito de los elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

Deberes de la Administración Tributaria

Artículo 147. La Administración Tributaria proporcionará asistencia a los contribuyentes o responsables y para ello procurará:

1. Explicar las normas tributarias utilizando en lo posible un lenguaje claro y accesible y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos explicativos.
2. Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes o responsables en el cumplimiento de sus obligaciones.
3. Elaborar los formularios y medios de declaración y distribuirlos oportunamente, informando las fechas y lugares de presentación.
4. Señalar con precisión en los requerimientos dirigidos a los contribuyentes, responsables y terceros, los documentos y datos e informaciones solicitados por la Administración Tributaria.
5. Difundir los recursos y medios de defensa que se puedan hacer valer contra los actos dictados por la Administración Tributaria.
6. Efectuar en distintas partes del territorio nacional reuniones de información, especialmente cuando se modifiquen las normas tributarias y durante los períodos de presentación de declaraciones.
7. Difundir periódicamente los actos dictados por la Administración Tributaria que establezcan normas de carácter general, así como la doctrina que hubieren emitidos sus órganos consultivos, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento.

Capítulo II
Parte especial
Sección primera
De los ilícitos formales

Artículo 99. Los ilícitos formales se originan por el incumplimiento de los deberes siguientes:

1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.
2. Emitir o exigir comprobantes.
3. Llevar libros o registros contables o especiales.
4. Presentar declaraciones y comunicaciones.
5. Permitir el control de la Administración Tributaria.

Artículo 101. Constituyen ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de emitir, entregar o exigir y conservar facturas u otros documentos:

- 1.- No emitir facturas u otros documentos obligatorios o emitirlos en un medio no autorizado por las normas tributarias.
- 2 Emitir facturas u otros documentos cuyos datos no coincidan con el correspondiente a la operación real o sean ilegibles.

Ilícitos Sancionados con Penas Restrictivas de Libertad
Sanciones

Artículo 87. Las personas jurídicas, asociaciones de hecho y cualquier otro ente a los que las normas le atribuyan condición de sujeto pasivo, responden por los ilícitos tributarios. Por la comisión de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de la libertad, serán responsables sus directores, gerentes, administradores, representantes o síndicos que hayan personalmente participado en la ejecución del ilícito.

Artículo 90. Las sanciones aplicables son:

1. Prisión.
2. Multa.

Artículo 156. Los deberes formales deben ser cumplidos:

1. En el caso de personas naturales, por sí mismas o por representantes legales o mandatarios.
2. En el caso de personas jurídicas, por sus representantes legales o convencionales.
3. En el caso de las entidades previstas en el numeral 3 del artículo 22 de este Código, por la persona que administre los bienes, y en su defecto por cualquiera de los integrantes de la entidad.
4. En el caso de sociedades conyugales, uniones estables de hecho entre un hombre y una mujer, sucesiones y fideicomisos, por sus representantes, administradores, albaceas, fiduciarios o personas que designen los componentes del grupo y en su defecto por cualquiera de los interesados.

A continuación, se hace referencia a los articulados de la ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Providencia Administrativa como norma general de la facturación.

Ley Del Impuesto Al Valor Agregado

Título I

De la Creación del Impuesto

Artículo 1. Se crea un impuesto al valor agregado, que grava la **enajenación** de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, según se especifica en esta Ley, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores,

ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas como hechos imponible en esta Ley.

Artículo 2. La creación, organización, recaudación, fiscalización y control del impuesto **previsto** en esta Ley queda reservada al Poder Nacional.

Artículo 11. La Administración Tributaria podrá designar como **responsables** del pago del impuesto, en calidad de agentes de retención, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en esta Ley. Así mismo, la Administración Tributaria podrá designar como responsables del pago del impuesto que deba devengarse en las ventas posteriores, en calidad de agentes de percepción, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en esta Ley.

Título V

Pago y deberes formales

Capítulo I

De la Declaración y Pago del Impuesto

Artículo 47. Los contribuyentes y, en su caso, los responsables según esta Ley, están obligados a declarar y pagar el impuesto correspondiente en el lugar, la fecha y la forma y condición que establezca el Reglamento. La Administración Tributaria dictará las normas que le permitan asegurar el cumplimiento de la presentación de la declaración a que se contrae este artículo por parte de los sujetos pasivos, y en especial la obligación de los adquirentes de bienes o receptores de servicios, así como de entes del sector público, de exigir al sujeto pasivo las declaraciones de períodos anteriores para tramitar el pago correspondiente.

Capítulo III

De la Emisión de Documentos y Registros Contables

Artículo 54. Los contribuyentes a que se refiere el artículo 5 de esta Ley están obligados a emitir facturas por sus ventas, por la prestación de servicios y por las demás operaciones gravadas. En ellas deberá indicarse en partida separada el impuesto que autoriza esta Ley. Las facturas podrán ser sustituidas por otros documentos en los casos en que así lo autorice la Administración Tributaria.

En los casos de operaciones asimiladas a ventas que, por su naturaleza no dan lugar a la emisión de facturas, el vendedor deberá entregar al adquirente un comprobante en el que conste el impuesto causado en la operación. La Administración Tributaria podrá sustituir la utilización de las facturas en los términos previstos en esta Ley, por el uso de sistemas, máquinas o equipos que garanticen la inviolabilidad de los registros fiscales, así como establecer las características, requisitos y especificaciones que los mismos deberán cumplir. Asimismo, la Administración Tributaria podrá establecer regímenes simplificados de facturación para aquellos casos en que la emisión de facturas en los términos de esta Ley, pueda dificultar el desarrollo eficiente de la actividad, en virtud del volumen de las operaciones del contribuyente.

En toda venta de bienes o prestaciones a no contribuyentes del impuesto, incluyendo aquellas no sujetas o exentas, se deberán emitir facturas, documentos equivalentes o comprobantes, los cuales no originan derecho a crédito fiscal. Las características de dichos documentos serán establecidas por la Administración Tributaria, tomando en consideración la naturaleza de la **operación** respectiva.

Artículo 55. Los contribuyentes deberán emitir sus correspondientes facturas

en las oportunidades siguientes:

1.- En los casos de ventas de bienes muebles corporales, en el mismo momento cuando se efectúe la entrega de los bienes muebles; 2.- En la

prestación de servicios, a más tardar dentro del período tributario en que el contribuyente perciba la remuneración o contraprestación, cuando le sea abonada en cuenta o se ponga ésta a su disposición. Cuando las facturas no se emitan en el momento de efectuarse la entrega de los bienes muebles, los vendedores deberán emitir y entregar al comprador en esa oportunidad, una orden de entrega o guía de despacho que ha de contener las especificaciones exigidas por las normas que al respecto establezca la Administración Tributaria. La factura que se emita posteriormente deberá hacer referencia a la orden de entrega o guía de despacho.

**Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor
Agregado**

Gaceta extraordinaria 5.363 de 12 julio 1999

Capítulo II

Responsables

Artículo 5. La Administración Tributaria puede designar, en calidad de agentes de retención, a los compradores o adquirentes de determinados bienes muebles y a los receptores de ciertos servicios, identificándose con precisión dichos bienes y servicios. Estos agentes de retención sustituirán a los vendedores y prestadores de servicios como sujetos pasivos del impuesto. La designación de agentes de retención que haga la Administración Tributaria deberá recaer en personas naturales o jurídicas, obligadas a llevar contabilidad completa y que sean contribuyentes ordinarios del impuesto.

La retención del impuesto deberá efectuarse en el momento en que los compradores o receptores de los servicios paguen o abonen en cuenta el precio de los bienes muebles o de los servicios.

Los agentes de retención quedan obligados, además de retener, a declarar como impuesto retenido a terceros y a pagar en el período correspondiente, el impuesto que generó la operación realizada. Los agentes de retención, al emitir las facturas, consignarán separadamente del precio o remuneración, el

impuesto que corresponda como débito fiscal de la operación, el cual deberá ser retenido y enterado oportunamente. Además, deberá cumplir con las formalidades generales y con los requisitos siguientes:

- a) Indicar el artículo 11 de la Ley.
- b) Emitirse por duplicado y la copia se entregará al vendedor o prestador de los servicios, quien deberá firmar el original, que conservará en su poder el comprador o receptor del servicio.
- c) Numerarlas en forma consecutiva, usando una numeración especial que las diferencie de las facturas propias como contribuyentes de ventas y prestaciones de servicios.
- d) Nombres y apellidos o razón social del agente de retención, número de Registro de Contribuyentes y domicilio fiscal, número de teléfono y fax si lo tuviere.
- e) Nombres y apellidos o razón social y dirección del establecimiento impresor de las facturas.
- f) Fecha de emisión de las facturas.
- g) Nombres y apellidos o razón social y domicilio fiscal del vendedor o prestador del servicio.
- h) Detalle de los bienes transferidos y de los servicios prestados, en su caso, precio unitario si corresponde, y monto total de la operación.
- i) Impuesto trasladado y retenido por cada operación.

El impuesto retenido a los vendedores o prestadores de servicios constituirá crédito fiscal del comprador, adquirente o receptor de los bienes o servicios, y lo declarará y enterará en el mismo período de imposición correspondiente a la fecha de la operación. Las facturas respectivas deben ser registradas por el agente de retención en los Libros de Compras y de Ventas en el mismo período de imposición que corresponda a su emisión, separadamente de sus propias adquisiciones. Si el impuesto es retenido indebidamente por el comprador o receptor de los servicios sin estar autorizado para ello y no lo enterare al Fisco, el vendedor o prestador del servicio que ha soportado la

retención del impuesto, tendrá acción en contra del retenedor para requerir la devolución de lo indebidamente retenido, sin perjuicio de otras acciones civiles o penales a que haya lugar.

Libros de Contabilidad

Sección I

Normas Generales

Artículo 70. Los contribuyentes del impuesto además de los libros exigidos por el Código de Comercio, deberán llevar un Libro de Compras y otro de Ventas. En estos libros se registrarán cronológicamente y sin atrasos las informaciones relativas a sus operaciones en el mercado interno, importaciones y exportaciones, documentadas mediante facturas emitidas y recibidas, documentos equivalentes de venta de bienes y servicios, así como, las notas de débito y de crédito modificatorias de las facturas originalmente emitidas y otros comprobantes y documentos por los que se comprueben las ventas o prestaciones de servicios y las adquisiciones de bienes o recepción de servicios.

Providencia Administrativa

Normas Generales de Facturas y otros Documentos

Gaceta Oficial 39795 del 8 noviembre 2011

SNAT/2011/00071

Artículo 6°- Los sujetos regidos por esta Providencia deben emitir las facturas y las notas de débito y de crédito, a través de los siguientes medios:

1. Sobre formatos elaborados por imprentas autorizadas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).
2. Sobre formas libres elaboradas por imprentas autorizadas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). En ningún caso las facturas y otros documentos podrán emitirse manualmente sobre formas libres.

3. Mediante Máquinas Fiscales.

Artículo 10.- Cuando los sistemas computarizados o automatizados para la emisión de facturas y otros documentos, se encuentren inoperantes o averiados, los documentos deberán emitirse sobre formatos elaborados por imprentas autorizadas, con el número del documento precedido de la palabra "serie", seguida de caracteres que la identifiquen y diferencien. En estos casos, los emisores deben mantener permanentemente en el establecimiento los referidos formatos, a los fines de dar cumplimiento a lo establecido en este artículo.

Sección I De las facturas

Artículo 13.- Las facturas emitidas sobre formatos o formas libres, por los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, deben cumplir los siguientes requisitos:

1. Contener la denominación de "Factura".
2. Numeración consecutiva y única.
3. Número de Control preimpreso.
4. Total de los Números de Control asignados, expresado de la siguiente manera "desde el Nº... hasta el Nº...".
5. Nombre y Apellido o razón social, domicilio fiscal y número de Registro único de Información Fiscal (*RIF*) del emisor.
6. Fecha de emisión constituida por ocho (8) dígitos.
7. Nombre y Apellido o razón social y número de Registro Único de Información Fiscal (*RIF*), del adquirente del bien o receptor del servicio. Podrá prescindirse del número de Registro Único de Información Fiscal (*RIF*), cuando se trate de personas naturales que no requieran la factura a efectos tributarios, en cuyo caso deberá expresarse, como mínimo, el número de cédula de identidad o pasaporte, del adquirente o receptor.

8. Descripción de la venta del bien o de la prestación del servicio, con indicación de la cantidad y monto. Podrá omitirse la cantidad en aquellas prestaciones de servicio que por sus características ésta no pueda expresarse. Si se trata de un bien o servicio exento, exonerado o no gravado con el impuesto al valor agregado, deberá aparecer aliado de la descripción o de su precio, el carácter E separado por un espacio en blanco y entre paréntesis según el siguiente formato: (E).
9. En los casos que se carguen o cobren conceptos en adición al precio o remuneración convenidos o se realicen descuentos, bonificaciones, anulaciones y cualquier otro ajuste al precio, deberá indicarse la descripción y valor de los mismos.
10. Especificación del monto total de la base imponible del impuesto al valor agregado, discriminada según la alícuota, indicando el porcentaje aplicable, así como la especificación del monto total exento o exonerado.
11. Especificación del monto total del impuesto al valor agregado, discriminado según la alícuota indicando el porcentaje aplicable.
12. Indicación del valor total de la venta de los bienes o de la prestación del servicio o de la suma de ambos, si corresponde.
13. Contener la frase "sin derecho a crédito fiscal", cuando se trate de las copias de las facturas.
14. En los casos de operaciones gravadas con el impuesto al valor agregado, cuya contra prestación haya sido expresada en moneda extranjera, equivalente a la cantidad correspondiente en moneda nacional, deberán constar ambas cantidades en la factura, con indicación del monto total y del tipo de cambio aplicable.
15. Razón social y el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), de la imprenta autorizada, así como la nomenclatura y fecha de la Providencia Administrativa de autorización.
16. Fecha de elaboración por la imprenta autorizada, constituida por ocho (8) dígitos.

Artículo 14. Las facturas emitidas mediante Máquinas Fiscales por los contribuyentes ordinarios del Impuesto al valor agregado, deben contener la siguiente información:

1. La denominación "Factura".
2. Nombre y apellido o razón social, número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) y domicilio fiscal del emisor.
3. Número consecutivo y único.
4. La hora y fecha de emisión.
5. Descripción, cantidad y monto del bien o servicio.

Sección II

De las órdenes de entrega o guías de despacho

Artículo 20. Las órdenes de entrega o guías de despacho deben emitirse únicamente para amparar el traslado de bienes muebles que no representen ventas. En los casos en que la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado disponga la posibilidad de amparar operaciones de ventas mediante órdenes de entrega o guías de despacho, la respectiva factura deberá emitirse dentro del mismo período de imposición, haciendo referencia a la orden de entrega o guía de despacho que soportó la entrega de bienes, excepto para las facturas impresas a través de máquinas fiscales.

A continuación, se presenta, el articulado que regula las funciones del (SENIAT) según la Ley del Servicio Nacional Integrado de administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Ley Del Servicio Nacional Integrado De Administración Aduanera Y Tributaria

Artículo 4. Corresponde al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) la aplicación de la legislación aduanera y

tributaria nacional, así como el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduanera y tributarias fijadas por el Ejecutivo Nacional. En le ejercicio de sus funciones es de su competencia: 1. Administrar el sistema de los tributos de la competencia del Poder Público Nacional, en concordancia con la política definida por el Ejecutivo Nacional. 2. Administrar el sistema aduanero, en concordancia con la política definida por el Ejecutivo Nacional. 3. Elaborar propuestas para la definición de las políticas tributaria y aduanera, evaluar 1 Gaceta Oficial N° 37.320, de fecha 08 de noviembre de 2001 su incidencia en el comercio exterior y proponer las directrices para su ejecución. 4. Ejecutar en forma integrada las políticas tributarias y aduaneras establecidas por el Ejecutivo Nacional.

Unidad principal de análisis, unidades de registro y vivencias

Según Hernández et al., (2014). En las investigaciones cualitativas “Nos conciernen casos o unidades (participantes, organizaciones, manifestaciones humanas, eventos, animales, hechos, etc.) que nos ayuden a entender el fenómeno de estudio y a responder a las preguntas de investigación” (p. 384).

Por tanto, en este Trabajo Especial de Grado la unidad principal de análisis es, **la influencia de la cultura tributaria en la determinación del IVA y en la contabilidad de los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida.**

La indagación cualitativa busca interpretar los fenómenos sociales para luego entenderlos y profundizar en ellos. A este respecto, Piñero y Rivera (2012) en cuanto a la perspectiva de investigación cualitativa, consideran que:

la realidad por conocer puede ser entendida como una relación de intercambio y construcción intersubjetiva que va emergiendo entre el investigador y los investigados, donde el conocimiento es visto como algo subjetivo y momentáneo que emerge de los discursos y haceres cotidianos de quienes han vivenciado una experiencia con el objeto de estudio (p. 25).

Toda investigación rigurosa se organiza en torno a una estrategia básica que articula sus componentes, por ende, se inicia con una revisión y análisis de textos que se relacionen con el planteamiento del problema. Es decir, una revisión completa de la literatura pertinente, donde se “exhibe una idea central unitaria” (Martínez, 2006. p. 132-133). El paso siguiente lo constituye “la categorización de cada unidad de análisis o registro” (p. 133).

La primera unidad de análisis en este estudio, es **la cultura tributaria** observada por la investigadora, lo que le permite, focalizar las “realizaciones” de los participantes en su desempeño sociocultural habitual, acompañada de un seguimiento etnográfico, donde registra lo que “dicen sobre dichas realizaciones los propios participantes con la intención de descubrir él o los significados, que estas tienen para ellos” (Sandoval, 1996, pp. 65 - 66).

La segunda unidad de análisis está compuesta por el **impuesto o tributo**, seguida de la **Impuesto al Valor Agregado**, concepto que debe ser dominado por los profesionales contables, pues es una de las principales fuentes de recaudación de los países de América Latina y el Caribe.

Gómez y Morán (2013), en un informe de la Comisión Económica Para América Latina (CEPAL), señalan que en varios países “este gravamen aporta más del 30% -y hasta del 40%- de los ingresos tributarios totales” (p. 37), y a su vez establece que “debe decirse que la recaudación efectiva del IVA es en varios países de América Latina considerablemente menor a la que potencialmente podría recaudarse. Esta brecha de recaudación está dada por dos elementos... la evasión impositiva y el gasto tributario” (p. 38), la cual puede estar afectando el funcionamiento económico de un país.

La tercera unidad de análisis es la **contabilidad**, “un sistema de información económico y social sobre el que se determina la planeación y política económica... sus actividades afectan profundamente los intereses generales de la comunidad” (Franco, 2011, p. 3). Así pues, la información registrada en la contabilidad puede afectar o reforzar la veracidad de los

informes y los estados financieros, a la vez que la confiabilidad en los mismos para la toma de decisiones.

Por ser una investigación de corte cualitativo, vale destacar que las vivencias de la investigadora forman parte de la estrategia de esta investigación. A este respecto, Martínez (2006) argumenta que, la observación participativa es la técnica “más usada por los investigadores cualitativos para adquirir información... Al participar de sus actividades corrientes y cotidianas, va tomando notas de campo pormenorizadas en el lugar de los hechos o tan pronto le sea posible” (p. 89).

Igualmente, Sandoval (1996) sostiene que, la investigación etnográfica gira alrededor de lo que se llama “‘trabajo de campo’, pues a través del desarrollo de éste y con la lógica y la metodología de la observación participante, se accede al contacto vivencial con la realidad o fenómeno objeto de interés” (p. 80).

Así que, las experiencias de la investigadora son un complemento para responder a los objetivos antes propuestos, dando un sentido a la investigación cualitativa. A este respecto, Martínez (2006), señala que “las vivencias son unidades de significado, unidades de sentido” (p.164), que se integran en la investigación como una unidad más de análisis o registro.

Eventos de estudio y categorías

Al tratarse de un estudio cualitativo, es más apropiado hacer referencia al concepto de “evento” por ser más amplio e incluir el concepto de variable, pues para Hurtado (2015):

El concepto de evento es más amplio que el de variable... Un evento puede ser una variable (característica que varía), o una constante (a veces interesa estudiar características que son constantes), o una situación (que comprende un conjunto de variables), o un proceso (que contiene un conjunto de fases o etapas para llegar a un

resultado), o un hecho (algo que ocurrió en un momento determinado) (p. 138).

Tomando en consideración la noción anterior, para la presente investigación se definen los siguientes eventos de estudio:

- Cultura (situación- proceso observable)
- Cultura tributaria (proceso observable)
- Elementos referentes de la cultura tributaria (característica constante)
- Determinación del tributo o impuesto (IVA) (situación observable)
- Las prácticas de contabilidad (situación observable)
- Las prácticas de facturación de los contribuyentes (hechos observables)

En el marco teórico se hizo un análisis por separado de cada uno de estos eventos de estudio, sin embargo, se refleja la relación entre cada uno de ellos develando la realidad presente en las dinámicas organizacionales y tributarias del país. Para Martínez, (2006). “esta realidad no está en los elementos, sino que aparece por las relaciones que se dan entre los elementos” (p. 75).

Las características cualitativas de este estudio, no admiten una operacionalización de variables, pues Martínez (2006) afirma que no es “nada lógico estudiar las variables aisladamente, definiéndolas primero y tratando, luego, de encontrarlas” (p. 75). Así mismo el autor expresa que en la investigación cualitativa:

Se considera improcedente definir las variables operacionalmente, ya que los actos de las personas, en sí, descontextualizados, no tendrían significado alguno o podrían tener muchos significados. El significado preciso lo tienen las “acciones humanas”, las cuales requieren, para su interpretación, ir más allá de los actos físicos, ubicándolas en sus contextos específicos (ib.).

Esta situación surge porque “los seres humanos adoptan frecuentemente conductas ‘de engaño’, conductas insólitas que parecen

alógicas y hasta ilógicas” (p. 102), es por ello que el autor agrega que “el uso, en estos casos, de definiciones operacionales equivaldría a una gran ingenuidad y a cometer el mayor de los errores, ya que esas conductas encubren o disfrazan en forma expresa la verdadera realidad” (p. 102).

A pesar de lo expresado por Martínez, en esta investigación se pudo avanzar en diversos aspectos que permitieron de algún modo operacionalizar categorías de conocimiento, pues estas fueron emergiendo durante la realización del estudio a través de los antecedentes, las bases teóricas y el registro de observación. De acuerdo con Martínez (2006) “la categorización consiste en resumir o sintetizar en una idea o concepto (una palabra o expresión breve, pero elocuente) un conjunto de información escrita, grabada o filmada para su fácil manejo posterior. Esta idea o concepto se llama categoría” (p. 251).

A continuación, en la tabla N° 1, se presenta una operacionalización de las categorías de conocimiento surgidas del análisis del marco teórico y del diario de campo de la investigadora:

Tabla 1. Operacionalización de las categorías del conocimiento emergentes del marco teórico

Ámbito temático	Problema de Investigación	Pregunta de investigación	Objetivo General	Objetivos Específicos	Categoría	Subcategorías	Preguntas guía
Cultura tributaria en la determinación del IVA y la contabilidad.	La cultura tributaria parece influir en la determinación del IVA y a su vez en la contabilidad de los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida.	¿Cómo es la cultura tributaria de los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida en la determinación del IVA y en la contabilidad?	Establecer la influencia de la cultura tributaria en la determinación del IVA y en la contabilidad de los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida.	Describir la cultura tributaria de los contribuyentes del A.M.M en la determinación del IVA y en la contabilidad	Cultura tributaria (elementos)	-Valores de los contribuyentes - ente recaudador -Normas legales y sanciones -Símbolos -Tecnología	¿Los contribuyentes y el ente recaudador obedecen a los valores? ¿el Estado hace cumplir las normas y sanciones? ¿Qué imagen se tiene del ente recaudador? ¿Se cuenta con la tecnología necesaria?
				Comparar las prácticas tributarias y contables del IVA de los contribuyentes del A.M.M con la normativa aplicable y vigente.	Emisión de facturas y notas de débito y de crédito fiscales.	-Formatos impresos autorizados por el SENIAT -Formas libres impresas autorizadas por el SENIAT -Maquinas fiscales	¿Se hace uso en todas las ventas de formatos, formas libres o maquinas fiscales autorizados por el SENIAT?
				Categorizar los efectos de las negociaciones contables y tributarias de los profesionales y los contribuyentes del A.M.M	Percepción de la MC - contabilidad creativa por parte de contribuyentes y contadores	-Variación de ingresos y egresos (resultados) -Variación y/o reclasificación de activos y pasivos -Manipulación de memorias, informes de gestión, informes de auditoría. -Variación del diagnóstico y del valor de la empresa	¿Cuándo hay MC hay variación en los resultados? ¿Hay variación y/o reclasificación de activos y pasivos? ¿Hay manipulación de memorias, informes de gestión, informes de auditoría? ¿Hay variación en el diagnóstico y valor de la empresa?
				Analizar la cultura tributaria desde la perspectiva del comportamiento de los actores hacia la evasión del IVA en los contribuyentes del A.M.M	Valores de los actores tributarios	-Responsabilidad y honestidad de todos actores del sistema tributario (contribuyentes, contadores, fiscales)	¿Tienen responsabilidad y honestidad los actores del sistema tributario?
					Normas legales y sanciones	-Cumplimiento u omisión de las normas o principios -Grado de dificultad en los Trámites normativos	¿Hay cumplimiento en las normas o principios? ¿Qué grado de dificultad hay para los trámites normativos?
					Símbolos	-Imagen de la administración tributaria -Vocación del servicio del ente recaudador	¿Qué imagen se tiene de la administración tributaria? ¿Existe vocación del servicio por parte del ente recaudador?
					Tecnología	-Velocidad del sistema -Asesoramiento oportuno -Portal de fácil uso -Capacidad de repuesta -Eficiencia y eficacia de los procesos	¿El SENIAT cuenta con un sistema idóneo para el contribuyente? ¿Cómo es la velocidad, asesoramiento, es de fácil uso, capacidad de respuesta? ¿Considera que es eficiente y eficaz en los procesos?
				27 ENTREVISTAS		15 INFORMANTES CLAVE (10 contribuyentes, 5 contadores)	

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

En términos generales, la metodología es el pilar fundamental de toda investigación, estudio o tratado académico. A este respecto, Hurtado (2015) expresa que, “se entiende por metodología el estudio de los modos o maneras de llevar a cabo algo” (p.107), es decir, el procedimiento científico de la investigación que conduce a encontrar las respuestas de los interrogantes planteados.

La autora también señala que, la metodología “incluye los métodos, las técnicas, las tácticas, las estrategias y los procedimientos que utilizará el investigador” (ib.), cuyo conglomerado metodológico lo inducirá a responder sus interrogantes, caracterizar uno o varios eventos de estudio, y en algunos casos, evaluar o producir cambios concretos en un contexto en particular.

La estructura del marco metodológico de este estudio, está compuesta por el enfoque o perspectiva de investigación, el diseño, los métodos, las técnicas y los instrumentos utilizados como estrategia para dar respuesta a los interrogantes planteados.

Enfoque de investigación

El presente estudio se ha realizado bajo la perspectiva de investigación cualitativa, con la intención de interpretar y comprender una determinada realidad tributaria y contable de los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida, rompiendo los esquemas cuantitativos que en ocasiones limitan la investigación en este campo. A este respecto, Chua (1986) citada por Gómez et. al. (2009), señalan lo siguiente:

La contabilidad académica está cimentada en una serie de asunciones filosóficas comunes sobre el conocimiento, el mundo empírico y la relación entre teoría y práctica. Esta particular visión del mundo, con su énfasis en el hipotético- deductivismo y el control técnico, posee ciertas fortalezas, pero ha restringido el número de problemas estudiados y el uso de métodos de investigación. Si se modifican estas asunciones se puede obtener una comprensión fundamental distinta y potencialmente rica” (p. 37).

La autora argumenta que la contabilidad ha sido estudiada con una perspectiva limitada, enfocada en lo práctico y dejando de lado otros aspectos que pueden influir en el resultado final. Así mismo, la autora hace una invitación a los contadores públicos para que reflexionen y se decidan a ensayar nuevas posturas de investigación, que permitan ampliar el conocimiento del acontecer contable.

Wells (1976) citado por Gómez et. al. (2009), refiriéndose a la década de los años setenta, señaló que “en el presente la contabilidad carece de un paradigma definido o de una matriz disciplinar propia” (p. 38), sin embargo, se mantuvo “en medio la vorágine producida por una ‘revolución científica’” (ib.), pues en el ámbito académico aún se debate si la contabilidad es una disciplina multi paradigmática o una disciplina que se estudia en múltiples escuelas.

De allí la importancia de desarrollar una nueva contabilidad con afinidad filosófica, sociológica y orientada a la investigación teórica y práctica, para luego ser abordada desde lo interpretativo y lo crítico, es decir, desde la perspectiva de investigación cualitativa que “trata de identificar, básicamente, la naturaleza profunda de las realidades, su estructura dinámica, aquella que da razón plena de su comportamiento y manifestaciones” (Martínez, 2006. p. 66).

Diseño de investigación

El diseño de la presente investigación tomando como referencia a Arias (2012) es de tipo “**documental**” (p. 27), pues se hicieron búsquedas en

libros, artículos científicos, trabajos de grado, informes y páginas web en línea, entre otras, relacionadas con la cultura tributaria, los tipos de impuestos y algunas particularidades de la contabilidad con la intención de identificar los elementos referenciales de la cultura tributaria y su caracterización en Venezuela, además de los efectos que esta puede producir en las operaciones contables. Así mismo, se realizó una búsqueda de información pertinente a las tendencias del pago de impuestos en el país, específicamente las del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

De otro lado, esta investigación posee un diseño de “**campo**” (Arias, 2012, p. 31), pues se consideran los análisis de las **vivencias** personales que tuvo la investigadora en múltiples visitas realizadas a empresas del Área Metropolitana de Mérida, las cuales fueron registradas en un diario de campo. A este respecto, Cifuentes (2011) citado por Piñero et. al. (2019) señala que “el contexto, la vivencia, la interpretación, las preguntas de quienes investigan, la construcción de hallazgos y resultados en la indagación, constituyen también referentes para la construcción de conocimiento situado, pertinente, significativo y relevante” (p. 261). Así mismo, Martínez (2006) sostiene que “las **vivencias** son unidades de significado, unidades de sentido” (p. 164), reafirmando con lo declarado por Gadamer al precisar que:

El concepto de la vivencia constituye la base epistemológica para todo conocimiento de cosas objetivas..., pues es el dato y el fundamento último de todo conocimiento... El nexo de vida y saber es... un dato originario (p. 165).

Así pues, las vivencias registradas en el diario de campo utilizadas posteriormente por la investigadora en la descripción etnográfica, son datos objetivos que le dan credibilidad y validez a la investigación cualitativa.

Métodos de investigación

Al tratarse de una investigación cualitativa, es fundamental considerar que “el enfoque se basa en **métodos** de recolección de datos no estandarizados ni predeterminados completamente” (Hernández et al., 2014, p. 8). Es por ello que, para la realización de este estudio, se adoptó una postura paradigmática hermenéutico-interpretativa, que en palabras de Martínez (2006), busca “**descubrir los significados** de las cosas, interpretar lo mejor posible las palabras, los escritos, los textos, los gestos y, en general el comportamiento humano” (p. 102). Esta postura paradigmática, le permitió a la investigadora realizar una interpretación de la realidad encontrada en las lecturas y en sus vivencias.

El primero de los métodos utilizados fue el **Hermenéutico clásico**, que según Martínez (2006) tiene como objetivo “descubrir el significado conjunto de toda expresión de la vida humana (actos, gestos, habla, textos, comportamientos, etc.) cuando son muy complejos” (p. 68). Este método se aplicó en un principio a los datos registrados en **el diario de campo**, mediante la técnica de observación participativa en las visitas de la investigadora a las empresas del Área Metropolitana de Mérida. Posteriormente, se realizaron entrevistas semiestructuradas a varios contribuyentes y profesionales de la contabilidad.

El segundo método utilizado fue el **etnográfico clásico**, propio de la etnografía antropológica, que en palabras de Martínez (2006) “se apoya en la convicción de que las tradiciones, roles, valores y normas del ambiente en que se vive se van internalizando poco a poco y generan regularidades que pueden explicar la conducta individual y de grupo en forma adecuada” (pp. 181-182). Así pues, el método etnográfico clásico es quizá el más conveniente para describir y comprender una cultura, ya que los integrantes de un grupo cultural:

Comparten una estructura lógica o de razonamiento que, por lo general, no es explícita, pero que se manifiesta en diferentes aspectos de su vida. El objetivo inmediato de un estudio etnográfico

es crear una imagen realista y fiel del grupo estudiado, pero su intención y mira más lejana es contribuir en la comprensión de sectores o grupos poblacionales más amplios que tienen características similares” (ib.).

Por su parte, Flores (2014) considera que “una buena etnografía describe las estructuras o patrones generales, es decir, las regularidades dentro del sistema individual o social estudiado” (p. 77). Estas uniformidades o fenómenos continuados fueron plasmados en la descripción etnográfica contenida en el (anexo 1).

De otro lado y con el fin de complementar la noción que se viene construyendo, Aguirre (1997) define la etnografía como “el estudio descriptivo de la cultura de una comunidad, o de alguno de sus aspectos fundamentales, bajo la perspectiva de comprensión global de la misma” (p. 3). De tal forma que, la descripción de la cultura tributaria de los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida y los aspectos referentes al IVA y a la contabilidad que se relacionan con la misma, fue posible gracias al método etnográfico clásico.

Técnicas de investigación

Según Hernández et al. (2014), en los estudios cualitativos el investigador “utiliza **técnicas** para recolectar datos como la observación no estructurada, entrevistas abiertas, revisión de documentos, discusión en grupo, evaluación de experiencias personales, registros de historias de vida, e interacción e introspección con grupos o comunidades” (p. 9). En este estudio se utilizaron tres de las mencionadas por el autor.

En primer lugar, se utilizó la técnica de la **observación participativa**, con la cual se pudo identificar el problema de esta investigación. Respecto a esta técnica, Martínez (2006) señala que la observación participante es “la

técnica primaria y más usada por los investigadores cualitativos para adquirir información” (p. 89).

Así pues, se aplicó la observación participante y consciente en varios establecimientos comerciales visitados en los diferentes municipios del Área Metropolitana de Mérida. Posteriormente, en la inmersión del campo de estudio se hicieron numerosas observaciones, identificando varias uniformidades o regularidades que surgieron en el desarrollo de la investigación.

Respecto a lo anterior, Greenwood (1973) señala que los procesos de investigación social siempre inician “con la identificación de una serie de uniformidades separadas pero comparables que parecen relacionarse entre sí y, por lo tanto, parecen pertenecer a un conjunto” (p. 54). Así mismo, el autor refiere que, en la investigación social “la búsqueda del hilo común que corre a través de estas uniformidades... permite explicar los hechos en cuestión” (ib.).

En segundo lugar, se utilizó la técnica de **investigación documental**, mediante la cual se buscó información relacionada con el tema de estudio, pues se tuvo “la necesidad de indagar acerca de las diversas fuentes de información que existen en la actualidad; a fin de tener un repertorio bibliográfico y de otras fuentes” (Balestrini, 2005. p. 5).

En tercer lugar, se aplicó la técnica de la **entrevista semiestructurada** a una muestra no probabilística de contribuyentes y contadores que laboran en el Área Metropolitana de Mérida. Para esta técnica se utilizó una guía de preguntas básicas que luego fueron adoptando “la forma de un dialogo coloquial” (Martínez, 2006, p. 93). El autor sostiene que “la entrevista, en la investigación cualitativa es un instrumento técnico que tiene gran sintonía epistemológica con este enfoque” (p. 93).

El autor también refiere que “es muy importante llevar registros y elaborar anotaciones durante los eventos o sucesos vinculados con el

planteamiento... es muy importante incluir nuestras propias palabras, sentimientos y conductas” (p. 370).

Instrumentos de investigación

Para Martínez (1998), “en el caso de las investigaciones cualitativas y etnográficas, sin despreciar la ayuda que pueden ofrecerle muchos buenos instrumentos, el observador a menudo se convierte en su principal instrumento” (p. 62). Así mismo, Hernández et. al. (2014) señala que:

Una de las características fundamentales del proceso cualitativo es: **el propio investigador...** el investigador es quien, mediante diversos métodos o técnicas, recoge los datos (él es quien observa, entrevista, revisa documentos, conduce sesiones, etc.). No solo analiza, sino que es el medio de obtención de la información. Por otro lado, en la indagación cualitativa los instrumentos no son estandarizados, sino que se trabaja con múltiples fuentes de datos que pueden ser entrevistas, observaciones directas, documentos, material audiovisual, etc.” (p.397)

Por su parte, Piñero y Rivera (2022) fundadoras de la red de investigadores HOLOS XXI de la Universidad Politécnica Experimental Libertador (UPEL), han señalado que:

Los referentes de la investigación positivista, es decir, los principios epistemológicos de validez, confiabilidad, generalización, muestra y representatividad son muy importantes dentro de esa coherencia paradigmática, sin embargo, estos principios no tienen cabida en los paradigmas interpretativo y crítico de la investigación cualitativa. El investigador, al momento de tomar decisiones en el diseño de los instrumentos cualitativos, debe tener en cuenta que los principios del paradigma positivista-cuantitativo no tienen espacio epistemológico ni metodológico, en la exigencia de la validez de los instrumentos (s/p).

Por lo anterior, resulta pertinente mencionar que la exigencia de la validez del instrumento, es decir, del investigador como instrumento en la perspectiva cualitativa, no es posible. Pues para esta investigación no existe

una forma de medir directamente la cultura tributaria y las actitudes de los contribuyentes y profesionales de la contaduría, ya que la investigadora debe describirlas, comprenderlas y luego interpretarlas de acuerdo con el contexto de investigación. Para ello, la investigadora como instrumento, se apoyó en el proceso de **triangulación de datos** que según Hernández et. al. (2014) consiste en la “utilización de diferentes fuentes y métodos de recolección” (p. 418).

Así pues, la investigadora realizó una revisión exhaustiva de textos (antecedentes, tesis, libros, documentos, etc.) y comenzó por “establecer las **unidades básicas** de relevancia y de significación, que el investigador se propone extraer del texto. Estas unidades o segmentos textuales suelen llamarse **unidades de análisis**” (Martínez, 2006. p.132).

Para ello se procedió a seleccionar los estudios más recientes, con el fin de conformar la sección de antecedentes investigativos e identificar las unidades de análisis para la construcción de las bases teóricas. Se seleccionaron los estudios relacionados con la cultura tributaria, el tributo en general, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y algunas particularidades de la contabilidad.

Para indagar sobre las categorías de este estudio, la investigadora realizó dos tipos de entrevistas semiestructuradas, una para los contribuyentes y otra para los contadores públicos. A este respecto, Hernández et. al. (2014) señalan que “las entrevistas semiestructuradas se basan en una guía de asuntos o preguntas y el entrevistador tiene la libertad de introducir preguntas adicionales para precisar conceptos u obtener mayor información” (p. 403).

Así pues, la investigadora desarrolló una **guía de asuntos** básicos referentes a la cultura tributaria del país y a las practicas tributarias y contables del IVA en el Área Metropolitana de Mérida. Su aplicación se realizó considerando los consejos de Piñero et. al. (2019), quienes recomiendan que en la realización de la entrevista semiestructurada:

El investigador asume una postura de aceptación incondicional de lo que el sujeto refiere, por eso es importante dejarlo hablar de los temas que sabe y van surgiendo, y que resultan a su vez de interés del investigador; a saber: la comprensión del sujeto sobre su vida cotidiana en sus propios términos, poniendo en evidencia su subjetividad y qué relación establece entre los nuevos términos que van emergiendo (p. 171).

Para lograr la confianza y la empatía de los entrevistados, la investigadora advirtió desde el inicio la identidad de los mismos sería puesta en el anonimato por asuntos de ética profesional.

De otra parte, la descripción etnográfica fue realizada por la investigadora a partir de las notas registradas en su diario de campo, en el cual se plasmaron las experiencias más significativas desde el inicio de la investigación, es decir, las vivencias propias, las de familiares y las de conocidos con relación al comportamiento de los comerciantes del Área Metropolitana de Mérida, al momento de realizar una venta o prestación de servicio y su reacción ante la obligación de facturar.

Población y muestra

En la investigación cualitativa, los términos población y muestra no tienen la misma connotación que para la investigación cuantitativa, pues como se dijo anteriormente, los principios epistemológicos del paradigma positivista-cualitativo no tienen cabida en el paradigma hermenéutico-interpretativo.

De allí que, en la presente investigación no se haya definido ni calculado una muestra inicial, pues el tamaño de la muestra en la investigación cualitativa depende del nivel de saturación de los datos. Para Hernández et al. (2014), “cuando después de analizar múltiples casos ya no encontramos información novedosa (‘saturación’), el análisis concluye” (p. 419). De tal manera que la muestra resultante para esta investigación fue no

probabilística, intencional y culminó cuando no hubo más información novedosa.

Informantes clave, lugar de estudio y tipo de muestreo

En la investigación cuantitativa, la validez es un principio epistemológico fundamental que se lleva a cabo mediante técnicas e instrumentos estadísticos. Por el contrario, Mendieta (2015) señala que en la investigación cualitativa se “invita a precisar el tipo de informantes, lugar de estudio y el tipo de muestreo” (p. 1148), con el fin de establecer el rigor metodológico, que se supone le otorga validez.

Para observar una determinada cultura, sus ámbitos y sus actores, se requiere de un proceso de reflexión permanente, en el cual, el autor sugiere que se deben definir los siguientes aspectos:

- a) Los criterios de selección del lugar de estudio e informantes.
- b) El tipo de muestreo y las etapas utilizadas. Es decir, si se tuvo contacto inicial con uno o con otro y la razón de decidir por uno o por otro.
- c) El número de informantes incluidos en la investigación. Aquí no importa el número, lo que realmente importa es lo que los informantes tienen para decir. Lo que permite establecer el rigor metodológico es la descripción de cómo se llegó a estos informantes (ib.)

Dadas las características del presente estudio, se eligió como zona de investigación el Área Metropolitana de Mérida, en vista de que sus pobladores y las empresas poseen ciertas similitudes en sus comportamientos. Los lugares frecuentados para la observación participante, fueron básicamente los mismos que desde hace 20 años la investigadora visita para realizar compras eventualmente.

Mendieta (2015), manifiesta que uno de los muestreos no probabilísticos, propio de la investigación cualitativa es el “muestreo de voluntarios... una muestra autoseleccionada” (p. 1150), la cual no se puede calcular anticipadamente. Sin embargo, en algunos establecimientos se logró un contacto más cercano con los dependientes, obteniendo información de primera mano respecto a las costumbres de facturación del propio negocio. En promedio se visitaron unas 80 empresas, de las cuales se pudo obtener mayor información detallada en 27 de éstas y fueron suficientes por haber alcanzado la saturación de los datos. Éstos fueron registrados en el diario de campo.

De otra parte, 20 contribuyentes y 7 profesionales de contabilidad fueron elegidos intencionalmente para ser entrevistados en razón de la familiaridad, la amistad y la cercanía, pues son personas con las que la investigadora tiene suficiente confianza para hablar abiertamente de temas tan delicados como los que se mencionan en el presente estudio. También resultaron suficientes por haber alcanzado la saturación de los datos (Hernández et. al., 2014, p. 419).

Mendieta (2015), indica que el informante clave de una investigación es la persona que “habla del fenómeno en relación a todo, que tiene amplio conocimiento en relación a todo” (ib.), es decir, que “proporciona información relevante desde su mundo vivido particular y singular vinculado con las posibles teorías del objeto de estudio que está en construcción por el investigador” (Piñero y Rivera, 2012, p. 93). Es de aclarar que efectivamente, la mitad de los contribuyentes y 5 de los contadores entrevistados, suministraron voluntariamente la información más relevante para este estudio.

Validez y confiabilidad del estudio

Durante el proceso de la presente investigación cualitativa, se intentó desarrollar siempre un trabajo de calidad que cumpliera con el rigor

metodológico exigido, por ello se tomaron como referencia distintas fuentes de información y diversos métodos para la recolección de los datos, con el fin de aumentar la credibilidad del estudio, también llamada “máxima validez” (Saumure y Given citados por Hernández et al., 2014, p. 455). El proceso de validación de la información recolectada se realizó por medio de la “triangulación de datos” (p. 418).

Una vez realizado el ordenamiento de las unidades de análisis, se procedió al **revelamiento categorial** mediante la codificación **teórica** y **temática**, articulando los términos relevantes en subcategorías y luego en categorías principales para su contextualización y análisis (Piñero y Rivera, 2012, pp. 126-135). Las categorías resultantes de la codificación abierta, axial y selectiva, se convirtieron en el insumo sustancial para el proceso de construcción de las matrices de **triangulación múltiple**, en las cuales se cruza toda la información de relevancia obtenida a lo largo de la investigación. Para Martínez (2006), la triangulación múltiple es:

La combinación de múltiples métodos (que permitan la penetración del grupo de vida), múltiples tipos de datos (de diferentes muestras), múltiples observadores (más de un punto de vista) y múltiples teorías (para analizar la información), todo en el desarrollo y estudio de una misma investigación (p. 128).

En la misma perspectiva, Hernández et al. (2014) señalan que la triangulación confirma “la corroboración estructural y la adecuación referencial” (p. 456), es decir, el soporte conceptual de los datos entre sí y la cercanía entre las voces de los versionantes y la realidad, con el fin de consolidar la credibilidad del trabajo de campo realizado. De otra parte, Piñero et al. (2019) manifiestan que el revelamiento categorial es el “aislamiento de los elementos constitutivos en los signos y símbolos significativos en categorías, subcategorías y dimensiones” (p. 108).

Como se puede observar, el proceso de triangulación múltiple es una construcción teórica compleja en la que se concatenan las voces de tres tipos

de versionantes: los teóricos, los sujetos de estudio y el investigador, para dar legitimidad social a los hallazgos de la investigación cualitativa (Piñero y Rivera, 2012, p. 139).

CAPITULO IV

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

ANÁLISIS DE DATOS EN MATRICES DE TRIANGULACIÓN

De acuerdo con el planteamiento del problema, en esta investigación se analiza la influencia de la cultura tributaria en la determinación del IVA y en la contabilidad de los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida, lo cual sugiere profundizar en la interpretación de las actitudes y comportamientos de los empresarios y los profesionales de la contabilidad, en cuanto a las costumbres tributarias y el manejo de la contabilidad. Para ello, se utilizaron varias matrices de triangulación con el fin de identificar las semejanzas o diferencias del actuar con relación a los elementos de la cultura tributaria.

Triangulación de fuentes de datos

En esta construcción teórica, se contrastan los elementos de la cultura tributaria, las características de un buen sistema tributario según el Banco Mundial y el sistema tributario de Chile; con el sistema tributario venezolano, proceso de triangulación construida a partir de los antecedentes y las bases teóricas del presente trabajo. Cuadro N° 9.

Triangulación de métodos de investigación

En este análisis se contrastan los elementos referenciales de una cultura tributaria ejemplar con la realidad tributaria venezolana descrita por varios autores. En el mismo análisis, se contrastan las anteriores con la realidad tributaria descrita en el informe etnográfico y en el discurso de las entrevistas

realizadas a la muestra elegida de contribuyentes y contadores del Área Metropolitana del Mérida. Cuadro N° 10.

Cuadro No 9. Triangulación de fuentes de datos: Referente de la cultura tributaria con las culturas tributarias de Chile y Venezuela.

Esta matriz de triangulación describe el estándar o referente universal de una cultura tributaria ejemplar propuesto por el Banco Mundial, con la realidad de las culturas tributarias de Chile vs Venezuela.

Categorías. Armas (2009)	Referentes de la cultura tributaria	Sistema tributario ejemplar según el Banco Mundial	Sistema tributario de Chile Espino (2019)	Cultura tributaria del contribuyente en Venezuela Varios autores	interpretación
Valores	- Honestidad - Integridad - Solidaridad - Compromiso - Deberes - Virtudes Rivera (1995), Roca (2008), Armas et. al. (2009), Golia (2013) en Martínez (2020)	- Honesto - Transparente - Equidad	- Justicia y equidad - Transparencia	-No hay compromiso en los pagos (Tortoledo, 2017, p. 94; Angel, 2015, p.10). -No hay honestidad (Gómez, 2016, p. 19; Soto, 2016, p. 46) -No hay equidad (Gómez, 2016, p. 19). -No hay motivación en el pago de impuestos (Aure, 2016). -No hay solidaridad (Soto, 2016, p. 47). -Los valores organizacionales de los venezolanos son la viveza, audacia, astucia, picardía (Romero, 1988, p. 23; Capriles, 2008, p. 150; Flores 2020, p. 194). -Abuso de poder, despreocupación, incumplimiento, falta de planificación (Barroso, 1997, p. 31; Rial, 2013, p. 76)	El Estado no puede esperar de las personas con estos valores, una cultura tributaria favorable que le brinde el apoyo económico necesario para su funcionamiento, pues la cultura tributaria es un conjunto de “valores y actitudes” de los ciudadanos, que resulta transcendental en el cumplimiento de las obligaciones tributarias (Bonilla, 2014. p. 23), y demás autores referenciados en la columna 2 de este cuadro. Sin embargo, estos valores y actitudes dependen en gran medida de la conducta cívica responsable de los ciudadanos y del compromiso del Estado, que ha juzgar por los autores nacionales no solo están ausentes en la cultura tributaria del país, sino que están cargados de múltiples antivalores.
Normas legales y sanciones	Disposiciones obligatorias en la ley, su incumplimiento acarrea sanciones. Rivera et. al. (1995), Roca (2008), Armas et. al. (2009), Golia (2013) en Martínez (2020).	- Fortalecimiento en el régimen sancionatorio - Mejora en la fiscalización	- Fortalecimiento fiscal y cobranza - Modificación de la legislación tributaria (evitar evasión y elusión) - Facilidad de cumplimiento	- Irrespeto a las normas (Angel, 2015:87) - Desconocimiento de normas (Gómez, 2016, p.19; García, 2021, p. 85). - Ven como primer recurso evadir (Gómez, 2016, p.93) - Uso de formas fraudulentas (Angel, 2015, p. 10). - Gerentes y profesionales venezolanos aprovechan vacíos legales dando origen a una contabilidad creativa (Pirela, 2021, p. 7) - Proliferación de prácticas de contabilidad creativa para pagar tributos con cifras maquilladas (Pirela, 2021, p. 10). - En Venezuela hay uso de la contabilidad creativa y no ha salido a la luz pública, ni ha causado escandalo (Pirela, 2021, p. 3).	El detrimento de los valores ciudadanos indicado por los autores, parece haber provocado que buena parte de los venezolanos incumplan con las leyes o normas establecidas por el Estado. Por su parte, la mayoría de los contribuyentes ven la violación de las normas tributarias como una práctica cotidiana, no obstante, el incumplimiento de éstas afecta negativamente la cultura tributaria, pues las personas dejan de percibir la importancia que tiene el cumplimiento de las obligaciones fiscales en el desarrollo económico y social del país. Por otra parte, las prácticas confirmadas de la contabilidad creativa con relación a la determinación del IVA, influyen la cultura tributaria y en consecuencia los ingresos del Estado.
Símbolos	(logo, post, signo o figura que evocan la tributación) -Imagen de los impuestos -Imagen de las instituciones. Rivera et. al. (1995), Roca (2008), Armas et. al. (2009).	- Promueve la competitividad - Minimizar las distorsiones económicas	-Seguridad y confiabilidad - Equilibrio entre cobertura y profundidad en la fiscalización - Suficiencia - Eficiencia - Eficacia - Simplicidad	-Mecanismos de recaudación ineficientes (Tortolero, 2017, p. 93). -Corrupción (Soto, 2016, p. 46,47) -No hay confianza en el ente regulador (Soto, 2016, p. 46) -La contabilidad creativa ha puesto en duda la credibilidad del contador (Pirela, 2021, p. 10). -El “Plan evasión cero” (desarrollo de la cultura tributaria en Venezuela) fue represivo por parte del Estado hacia los contribuyentes y muchas empresas fueron afectadas con las medidas administrativas de cierres temporales y clausuras. (Armas et. al., 2009, p. 14). -Políticas de planificación tributaria por parte de la administración con debilidades (García 2021, p. 87).	Las deficiencias en los mecanismos tributarios del ente regulador crean en el contribuyente desconfianza y rechazo para realizar el pago de los tributos, generándose así mayores niveles de incumplimiento fiscal. La imagen del ente regulador está deteriorada ante los contribuyentes, lo que afecta la percepción de los ciudadanos sobre la responsabilidad y el compromiso fiscal. El “Plan evasión cero” fue un fracaso, pues era un programa de desarrollo de la cultura tributaria que terminó transformándose en un sistema de represión al contribuyente. Por su parte, el contador público se ha visto obligado a manipular los principios de la contabilidad, perjudicando su imagen a costa de la conservación de su empleo, y en última instancia, obstaculizando el objetivo de un sistema tributario justo y equitativo.
Tecnología	-Sistemas disponibles al servicio del contribuyente para la declaración Rivera et. al. (1995), Roca (2008), Armas et. al. (2009).	- Modernización tecnológica - Declaraciones electrónicas vía internet - Asistencia y servicio a los contribuyentes. - Incremento en la facturación electrónica y otros servicios electrónicos.	- Fomentar las TIC - Calidad y oportunidad de información - Consistencia de información entre diferentes bases de datos - Evita errores y problemas operativos - Velocidad y calidad del Internet (Canal de comunicación) - Facilidad para el cumplimiento de las obligaciones tributarias - 1999 premio anual sector público tecnología - 2000 premio SUN internet con propósito tributario - 2001 premio modelo facturación electrónica - 2002 premio ONU renta en internet - 2004 premio a la transformación tecnológica	- Cuenta con medios de difusión de información y capacitación (dípticos, trípticos, divulgativas, radio, programa televisivo, portal web, (Armas 2009, p. 13)	Los contribuyentes del SENIAT cuentan con una herramienta informática medianamente avanzada y una tecnología medianamente apropiada para las declaraciones y demás trámites de la plataforma, sin embargo, la veracidad de las cifras contables de los contribuyentes no está garantizada. La información y asesoría de la página web es insuficiente, además de la problemática existente en la velocidad del internet ofrecido por las empresas tradicionales. Estas y otras debilidades tecnológicas restan la eficiencia y la eficacia del sistema tributario nacional porque incrementan el fraude y la evasión fiscal.

Cuadro No 10. Triangulación de autores y métodos de investigación.

Esta matriz de triangulación contrasta los elementos referenciales de una cultura tributaria ejemplar, con la realidad tributaria venezolana descrita por varios autores. Luego compara las anteriores con la realidad tributaria descrita en el informe etnográfico y en el discurso de las entrevistas realizadas a los informantes clave.

Categorías	Cultura tributaria en Venezuela Autores	Etnografía facturación (observación participativa – diario de campo)	Análisis del discurso Contribuyentes Entrevista semiestructurada	Análisis del discurso Contadores-Entrevista semiestructurada	interpretación
Valores - Honestidad - Integridad - Solidaridad - Compromiso - Deberes - Virtudes Rivera et. al. (1995), Roca (2008), Armas (2009), Golia (2013) en Martínez (2020).	- No hay compromiso (Tortoledo, 2017, p. 94; Angel, 2015, p.10). - Deshonestidad impositiva del contribuyente (Gómez, 2016, p. 19; Soto, 2016, p. 46) - No hay equidad (Gómez et al. 2016, p. 19). - No hay motivación en el pago de impuestos (Aure, 2016). - No hay solidaridad (Soto, 2016, p. 47). - Valores organizacionales de los venezolanos son la viveza, audacia, astucia, picardía (Romero, 1988: 23; Capriles, 2008:150; Flores 2020:194). - Abuso de poder, despreocupación, incumplimiento, falta de planificación (Barroso, 1997, p. 31; Rial, 2013, p. 76)	- La mayoría se niega a emitir factura legal. - Muchos argumentan que no está la persona que factura. - Descuentan si el pago es en divisa y sin factura. - La mayoría de dependientes no están capacitados para generar facturas. - Muchos solicitan pago móvil a una cuenta personal. - Emiten notas de pedido sin llenar los datos personales.	- La mayoría de comercios pequeños y medianos no emitimos factura legal. - Preferimos no vender si nos exigen la factura legal. - No declaramos las cifras reales del IVA. - La mayoría de las veces damos un pago móvil personal al cliente para que nos pague. - Nos las arreglamos para conseguir facturas legales cuando las necesitamos.	- Nuestra ética profesional está limitada por la complacencia a los contribuyentes. - Por lo general nos toca manipular las normas y principios contables para cuadrar las operaciones. - El SENIAT nos pide que les capacitemos personal sin conocimientos de bases contables, para luego ellos fiscalizar. - Los contadores tenemos que adaptarnos a las solicitudes del contribuyente.	- Los antivalores de los contribuyentes no favorecen al sistema tributario generando una dificultad en la recaudación del IVA. - Los profesionales contables están en medio de una encrucijada, pues para conservar sus clientes deben actuar en ocasiones con una ética profesional inconsistente. - Estas acciones perturban el buen funcionamiento del Estado e impiden el desarrollo económico y social del país. - Para el contribuyente el pago de impuesto es percibido como una pérdida y la evasión es considerada una ganancia. - La mayoría de los contribuyentes parecen carecer de ética y moral en lo tributario. Tampoco les preocupa faltar a los deberes formales.
Normas legales y sanciones Disposiciones de ley, incumplimiento acarrea sanciones. Rivera et. al. (1995), Roca (2008), Armas (2009), Golia (2013) en Martínez (2020).	- Irrespeto a las normas (Angel, 2015:87) - Desconocimiento (Gómez, 2016, p.19; García, 2021, p. 85). - Ven como primer recurso evadir (Gómez, 2016, p.93) - Uso de formas fraudulentas (Angel, 2015, p. 10) - Gerentes y profesionales venezolanos aprovechan vacíos legales dando origen a una contabilidad creativa (Pirela, 2021, p. 7) - Proliferación de prácticas de contabilidad creativa para pagar tributos con cifras maquilladas (Pirela, 2021, p. 10). - En Venezuela hay uso de la contabilidad creativa y no ha salido a la luz pública, ni ha causado escándalo (Pirela, 2021, p. 3).	- La mayoría carece de máquina fiscal obligatoria. - La mayoría emite notas de entrega o de pedido. - No cumplen con el deber de generar facturas legales. - El concepto que aparece en la factura es diferente al producto - Muchos usan puntos de venta prestados. - Algunos contribuyentes especiales no tienen el aviso de pago en divisas. - Varios negocios conglomerados cobran con un solo punto de venta. - Los contribuyentes parecen no tener temor a ser castigados	- No registramos las ventas y compras reales. -No respetamos las normas tributarias - Omitimos los procesos formales - Muchas veces declaramos fuera del tiempo. - Nos negamos a pagar la totalidad del IVA. Es muy alto. - Los mismos fiscales nos proponen que arreglemos y hasta nos dan plazo para pagarles en dólares. - Después que nos roban nos mandan fiscales para cumplir con la facturación	- La mayoría de las veces manipulamos las operaciones contables y las declaraciones de IVA a conveniencia de los contribuyentes, porque nos lo exigen. - Muchas veces no alcanzamos a declarar a tiempo, porque los lapsos son muy cortos. - Los funcionarios del SENIAT piden dinero al contribuyente para evitar multas, estos pagos no tienen soporte para la contabilidad del contribuyente. - Se ha invertido el orden para hacer las declaraciones de IVA, pues primero el contribuyente establece el monto y luego se cuadran las cifras contables. - El SENIAT ha disminuido la capacitación a su personal.	- Contribuyentes y profesionales de la contaduría desacatan las normas tributarias creando acuerdos al margen de la ley que son aprobados y aceptados por la mayoría de los ciudadanos como actos frecuentes. - Se refleja una cultura tributaria con tendencia a la violación de las normas que deben ser cumplidas, pues se observa una falta de compromiso ciudadano con el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Estos actos frecuentes de violación de las normas fiscales generan una dificultad en la recaudación del IVA, lo cual tiene un impacto negativo en el adecuado funcionamiento del Estado y el desarrollo económico y social del país. - La evasión fiscal surgida de las situaciones anteriores, reduce los recursos disponibles para invertir en servicios públicos y programas sociales poniendo en riesgo la estabilidad política y social del país.
Símbolos (logo, signo o figura-evocan la tributación) -Imagen de impuestos- instituciones. Rivera et. al. (2002), Roca (2008), Armas (2009).	- Mecanismos de recaudación ineficiente (Tortolero, 2017, p. 93). - Corrupción (Soto, 2016, p. 46,47) - No hay confianza (Soto, 2016, p. 46) - La contabilidad creativa a puesto en duda la credibilidad del contador (Pirela, 2021, p. 10). - Represión. (Armas 2009, p. 14). - Políticas de planificación tributaria por parte de la administración con debilidades (García 2021, p. 87).	- La mayoría carece de avisos que promuevan la exigencia de la factura fiscal. - La mayoría no tiene aviso sobre el pago en divisas. - La mayoría coloca cara de asombro cuando el cliente pide factura legal. - Muchos argumentan no facturar por no pagar impuesto al gobierno corrupto.	- Francamente nos duele pagar el IVA. - Todo fiscal del SENIAT es corrupto. - Interpretamos los operativos de fiscalización como un atropello al contribuyente. No dejan trabajar. - Arreglamos con los fiscales para no tener que facturar todo. - Sentimos que estamos en un estado de indefensión frente al SENIAT.	- Considero que el SENIAT, es una entidad a la que se le debe cumplir al máximo con sus exigencias. - El SENIAT cuenta con personal manipulable, muy ineficiente. - Las estrategias de operativos para los procesos de recaudación son buenas. - La planificación con los tributos no es la más adecuada. - La corrupción es fácil para el SENIAT porque usa el IVA como instrumento de coacción. Son muy corruptos.	- El SENIAT cuenta con un sistema de recaudación con diversas debilidades por parte de su personal. - El SENIAT es una institución corrupta. Parece haber la suficiente evidencia para afirmar que el SENIAT es una institución corrupta. Esta afirmación sugiere que hay una falta de ética y moralidad en los funcionarios al desempeñar sus tareas, lo que genera un clima de desconcierto dentro de la institución. -El ente recaudador es percibido por los contribuyentes como un organismo de coacción. - La mayoría de los contribuyentes consideran que los operativos del SENIAT les infunden terror. - El SENIAT exige mucho de los contribuyentes, pero ellos mismos irrespetan las normas fiscales. Esto implica una falta de equidad en la aplicación de las normas tributarias. -Los mismos fiscales del SENIAT enseñan a los contribuyentes las posibles formas de evadir, es decir, que quienes deberían ser garantes de la ley fomentan la violación de la normativa fiscal.
Tecnología	- Cuenta con medios de difusión de información y capacitación (dípticos, trípticos, divulgativas, radio, programa televisivo, portal web, (Armas 2009, p. 13) - Aplicación de planes para desarrollo de la cultura tributaria “evasión cero”. (Armas 2009, p. 14).	- Se observa que existe buena tecnología para cobrar al cliente (puntos de venta inalámbricos, pago móvil, transferencias). - Muchos carecen de un sistema contable que genere facturas legales.	- El SENIAT posee un portal que presenta muchos inconvenientes. - La máquina fiscal es carísima y prefiero cerrar a comprarla. - Un sistema contable es muy caro, no justifica las ventas.	- El portal del SENIAT presenta errores y no actualiza las normas a tiempo, comprometiendo el cumplimiento de los contribuyentes. - El portal fácil de entender, pero en general es deficiente. - Los servidores presentan bloqueos en las fechas tope de las declaraciones. La capacidad de respuesta es limitada. - Muchos contribuyentes carecen de máquinas fiscales y/o sistemas contables debido a su alto costo, por tanto, se les registra su contabilidad con programas contables propios del contador público.	- Las declaraciones tributarias en el portal SENIAT presentan saturaciones. Dista mucho de los sistemas. de los países desarrollados que funcionan de manera más fluida. Esto podría reflejar una falta de inversión en tecnología y recursos en el SENIAT, lo que afecta el desempeño y eficiencia en la gestión de las declaraciones tributarias de los ciudadanos. - La exigencia que establece la norma de adquirir la maquina fiscal pareciera estar fuera de la realidad económica de los contribuyentes obligados (Art. 8 providencia 0071), pues este artículo obligó a casi todos los contribuyentes a la tenencia de la máquina fiscal, cuando el costo de la misma consume en gran medida un valor importante de su utilidad anual, por lo cual muchos de ellos prefieren arriesgarse a las multas que esta situación puede acarrear.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES

En este estudio se logró alcanzar los objetivos propuestos gracias a la utilización de métodos cualitativos que permitieron categorizar los datos y comprender una realidad de la cultura tributaria presente en un área específica de la población venezolana.

Como primer objetivo se estableció describir la cultura tributaria de los actores del sistema impositivo del Área Metropolitana de Mérida, en cuanto a la determinación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el manejo de la contabilidad, resultó ser una tarea compleja y difícil puesto que maneja información confidencial que puede resultar sensible para muchas personas.

Para dar respuesta a este objetivo, se desarrolló en el capítulo dos una descripción de la cultura tributaria en Venezuela y se construyó una matriz de triangulación de fuente de datos (cuadro No 9) que permitió especificar los elementos de la cultura tributaria, los valores, las características de las normas legales, los símbolos y la tecnología que debe tener un sistema tributario idóneo, los cuales permitieron comparar los referentes universales seleccionados en esta investigación (el Banco Mundial y el sistema tributario de Chile) con la cultura tributaria venezolana; evidenciando en esta investigación que, los elementos de la cultura tributaria venezolana constituyen la antítesis de los referentes de una cultura tributaria ejemplar.

De igual forma para alcanzar el segundo objetivo se diseñó una triangulación de autores y métodos de investigación (cuadro No 10), que contiene la cultura tributaria venezolana descrita anteriormente (cuadro No 9), la descripción etnográfica y los actores entrevistados (contribuyentes y profesionales contables); donde se pudo concluir que los valores de los contribuyentes y de los de los funcionarios del ente tributario son opuestos al

referente universal que profesa la honestidad, la integridad, la solidaridad, el compromiso, los deberes y las virtudes.

Asimismo, al comparar las prácticas de facturación de los contribuyentes en cuestión y sus consecuentes operaciones contables con la normativa aplicable y vigente, se encontró que la mayoría de las empresas incurren en diversas irregularidades en cuanto al deber de facturar, unas por voluntad propia y otras porque sus proveedores no les facturan los insumos de producción. Así pues, los profesionales de la contabilidad se ven obligados a realizar maniobras contables de diversos tipos, para hacer cuadrar las cifras y pagar menos impuesto de IVA incurriendo en el incumplimiento de normas y violación del código de ética profesional.

En este orden de ideas, para dar cumplimiento del objetivo número tres se presentaron las categorías surgidas del análisis de los efectos de las negociaciones tributarias y contables entre los contribuyentes y los profesionales de la contabilidad, indicando que hay una tendencia de las empresas a disminuir la carga impositiva del IVA, ante la cual los contadores deben enfrentarse a una manipulación de soportes contables para ajustar las cifras y llevar los libros en un aparente procedimiento legal.

De otra parte, los funcionarios del ente tributario (SENIAT), se interesan más por solicitar emolumentos a los contribuyentes con el fin de evitar las inspecciones y la imposición de multas, que por fiscalizar correctamente las operaciones contables y tributarias de los mismos. Así pues, los contribuyentes acceden a la celebración de contubernios con los fiscales, para entregarles dádivas a cambio de las posibles sanciones que puedan imponerles ante una inspección.

Aunque a la mayoría de los contribuyentes solo les importa disminuir la carga impositiva del IVA, también existen casos en los que los gerentes requieren del uso de la contabilidad creativa por parte del contador público, para manipular las operaciones contables aprovechando los vacíos en la Ley,

con el fin de maquillar las cifras de los estados financieros y ostentar una gestión eficiente ante los interesados.

Como cuarto objetivo se estableció analizar la cultura tributaria desde la perspectiva del comportamiento de los actores hacia la evasión del IVA en los contribuyentes del Área Metropolitana de Mérida y como resultado se concluyó que, la cultura nacional influye en la cultura tributaria de un país, los rasgos culturales de la sociedad se encuentran imbricados en los actores del sistema tributario nacional. Estos rasgos culturales, son en gran medida los causantes de las actitudes tendientes a la evasión tributaria del IVA y al asesoramiento de los contadores públicos en lo que concierne a la manipulación contable o contabilidad creativa. Peor aún, los funcionarios del ente recaudador como entidad fiscalizadora, actúan de manera solapada pero persistente y arbitraria en el continuo atropello a los contribuyentes.

Finalmente ya alcanzados los objetivos propuestos de la investigación, vale destacar que surgió como categoría emergente donde los contribuyentes expresaron reiteradas veces, que el supuesto enriquecimiento ilícito a que da lugar la evasión y la elusión de impuestos, no ha dado lugar en la actualidad al beneficio esperado, pues la corrupción osada de los funcionarios del ente recaudador, agregada a la creciente inflación, los excesivos aumentos en los servicios y en otros rubros impositivos, los tienen asfixiados.

RECOMENDACIONES

Si bien es cierto que, es deber del gobierno y su ente recaudador crear conciencia entre los ciudadanos con relación a la cultura tributaria, también es cierto que los valores, las normas, la imagen y la tecnología de la administración tributaria debe ser impecable y transparente para generar confianza entre los ciudadanos.

Es imperativo en estos tiempos, trabajar en el fortalecimiento ciudadano enfocado en la escala de valores y en el conjunto de conocimientos de las responsabilidades contributivas, tendientes al rechazo de la evasión y la elusión de impuestos, con el fin de evitar la manipulación contable y encauzar el cumplimiento de los objetivos tributarios.

Futura línea de investigación

Dados los resultados e interpretaciones de la presente investigación, se recomienda fomentar en las casas de estudio, trabajos y proyectos sobre temas que se relacionen con la cultura tributaria, para lograr efectos positivos que redunden en el bienestar de las empresas, la sociedad y el país en general.

Aunque los trabajos de investigación cuantitativos en contabilidad han sido útiles históricamente, es importante fomentar la investigación cualitativa en esta ciencia, dada su naturaleza humana y su relación con las organizaciones, pues las disciplinas como la antropología, la sociología y la psicología social que estudian el comportamiento humano, pueden ser muy útiles en la comprensión de las ciencias contables. Por tal motivo se sugiere crear una nueva línea de investigación que, a criterio del investigador, podría llamarse “Cultura tributaria en las organizaciones venezolanas”

REFERENCIAS

- Aguirre, A. (1997). Etnografía. Metodología cualitativa en la investigación sociocultural. México. Alfaomega Grupo Editor S.A.
- Alcarria, J. (2012). Introducción a la contabilidad. Editorial UNE
- Amasifuen, M. (2015), Importancia de la Cultura Tributaria en el Perú, Revista Accounting power for Business, volumen 1 número 1, pp. 73-90. [Revista en línea]. Disponible: <https://acortar.link/ishKn8>
- Apellániz, P. y Labrador, M. (1995). El impacto de la regulación contable en la manipulación del beneficio. Estudio empírico de los efectos de PGC de 1990. Revista española de financiación y contabilidad. Vol. XXIV, núm 82, enero- marzo. pp, 13-40
- Arellano, C. (2010). Diseño de un manual de procedimientos contables. [Documento en línea] Tesis para obtener el título de ingeniería en finanzas. Universidad Tecnológica Equinoccial. <http://repositorio.ute.edu.ec/handle/123456789/8649>
- Armas, M. y Colmenares, M. (2009). Educación para el desarrollo de la cultura tributaria. *Comercium et Tributum*.
- Armas, M. y Armas L. (2014). La tributación y la economía social en Venezuela. *Comercium et Tributum*.
- Andrade, G. (2010). Mitos relativistas IX: No hay culturas ni superiores ni inferiores; solo diferentes. Opiniones de Gabriel Andrade. [Página Web en Línea]. Disponible: <http://opinionesdegabriel.blogspot.com/2010/09/mitos-relativistas-ix-no-hay-culturas.html> [Consulta: 2022, noviembre 22]
- Angel, J. y Pérez, C. (2015). Análisis de las causas y efectos de la evasión del impuesto sobre la renta en Venezuela. Trabajo de Grado. Universidad de los Andes.

- Arias, F. (2012). El proyecto de investigación. Introducción a la metodología científica. Editorial Episteme
- Atencio, H. (1988). La crisis psicosocial económica del venezolano. Venezuela. Alfadil Ediciones.
- Avendaño, Y. (2003). Análisis de la función de fiscalización del SENIAT en la región de los Andes-Mérida año 2002. Trabajo de Grado. Serbiula Tulio Febres Cordero. Universidad de Los Andes.
- Azuaje, M. (2009). Algunas notas en torno a la evasión fiscal y sus causas. Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas. [Documento en línea]. Disponible: <https://acortar.link/HKFJTZ> [Consulta: 2022, noviembre 05]
- Balestrini, M. (2002). Procedimientos técnicos de la investigación documental. Caracas. BL Consultores Asociados-Servicio Editorial.
- Banco Mundial. (2018). Una conversación necesaria sobre los sistemas tributarios. [Página web en línea]. Disponible: <https://acortar.link/rICnfW>. [Consulta: 2023, enero 02]
- Banco Mundial. (2014). Chile. Efectos distributivos de la reforma tributaria. América latina y el Caribe. file:///C:/Users/MscNydia/Downloads/Chile-Efectos-distributivos-de-la-reforma-tributaria-2014.pdf
- Barroso, M. (1991). Autoestima del venezolano - Democracia o marginalidad. Caracas. Editorial Galac S.A.
- Barroso, M. (1997). Crisis: La cultura del subdesarrollo. Caracas. Ediciones Urania C.A.
- Bavaresco, A. (2006). Proceso metodológico en la investigación. Como hacer un diseño de investigación. Editorial de la universidad del Zulia.
- Brand, S. (1999). Diccionario de economía. Editores Plaza & Janes.
- Baptista, A. (2010). Teoría económica del capitalismo rentístico. Publicaciones del Banco Central de Venezuela.

- Bonilla, E. (2014). "La cultura tributaria como herramienta de política fiscal, con énfasis en la experiencia de Bogotá". Revista Ciudad, Estados y Política. (Vol. 1, N° 1, p. 21-35).
- Briceño-Iragorry, M. (1956/1988). Mensaje sin destino y otros ensayos. Venezuela. Biblioteca Ayacucho, Vol. 126.
- Cabrera, M.; Sánchez, M; Cachay, L. y Rosas, C. (2021). Cultura tributaria y su relación con la evasión fiscal en Perú. Revista de Ciencias Sociales (Ve), vol. 27, núm. Esp.3. Universidad del Zulia. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=28068276018>
- Calderón, R. (2017). Contabilidad creativa: la manipulación de la información mediante la aplicación de procedimientos contables incorrectos. Adversia, (18), 1–18. Recuperado a partir de <https://revistas.udea.edu.co/index.php/adversia/article/view/327383>
- Camargo, D. (2005). Evasión Fiscal: Un problema a resolver. Edición eumed.net
- Candal, M. (2005) Aspectos fundamentales de la imposición a la renta de sociedades en Venezuela. (2ª ed.) ampliada y actualizada, publicaciones UCAB, Caracas, Venezuela
- Cañizales, J. (1978). Así somos los venezolanos. Caracas. Editorial Fuentes.
- Capriles, A. (2008). La picardía del venezolano o el triunfo de Tío Conejo. Caracas. Editorial Santillana S.A.
- Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de México-CEFP (2017)
- Cetrángolo, O. y Gómez, J. (2006). Tributación en América Latina. En búsqueda de una nueva agenda de reformas. CEPAL.
- Chua, W. (2009). Desarrollos Radicales en el pensamiento contable. En Gómez, M. y Ospina, C. (comp.), Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad.
- Código de Ética Profesional Del Contador Público Venezolano (1996). Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela. Aprobada el 28 de septiembre de 1996. Caracas – Venezuela.

Código Orgánico Tributario. (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.305, octubre 17,2001.

Collet, H. (1998). Vivencias de un país aturdido. Caracas. CERPSORD, diario El Universal.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.453 del 24 de marzo de 2000, Caracas, Venezuela

Cordeiro, J. (1998). Benesuela .vs. Venezuela: El combate educativo del siglo. Caracas. Ediciones CEDICE.

Declaración de principios de contabilidad DPC-0).

Del Busto, Jorge (1998), Etica tributaria. émis 12, Lima - Perú.

Dongoroz, J. Organización Jurisprudencial del trabajo C.A. Página web en línea. Disponible: <https://acortar.link/X57kGy>

Economía.com.ve (2023). Historia del IVA en Venezuela. Página web en línea. Disponible: <https://acortar.link/49q6KD>

Enache, C. (2022). Índice Internacional de Competitividad Fiscal. Fundación para el avance de la libertad. Tax foundation. Disponible: <https://acortar.link/YcSKzf>

Espino, M. (2019). Cultura tributaria en México, Chile, Perú y Colombia Trabajo de investigación. Trabajo de investigación. Disponible: <http://hdl.handle.net/20.500.12423/2629>.

Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela. (1997). Declaración de Principios de Contabilidad N° 0. Caracas, Venezuela: Fondo Editorial.

Ferreira, M. (2011). Revista de Administración tributaria. Centro interamericano de Administraciones Tributarias- CIAT.AEAT.IEF. No 31.

Franco, R. (2011). Reflexiones contables. Panamericana formas e impresos S.A.

- Flores, R. (2014). Principios y enfoques metodológicos de la investigación-acción-participativa desde el ámbito social etnográfico-cualitativo. Caracas. Ediciones Nueve 12, C.A.
- Gibson, J., Ivancevich, J., Donelli, J. y Konopaske, R. (2013). Organizaciones. Comportamiento, estructura y procesos. Editorial McGraw-Hill.
- Guevara, G. y Cosenza, J. (2006). Principales causas que motivan la contabilidad creativa en Venezuela: La gerencia y sus herramientas de manipulación Compendium, vol. 9, núm. 16, julio, pp. 5-31 Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado
- Gay, J. (1999). El perfil fiscal de la Contabilidad Creativa: ¿magia financiera o brujería contable? Partida Doble, n. 98, marzo, p. 98-107.
- García, C. (2013). El concepto del tributo y sus clases. Una visión desde la perspectiva constitucional española. II congreso Internacional de Derecho Tributario Tribunal Administrativo de Panamá.
- García, M. (2020). Los tributos y sus elementos esenciales. En Rios, G. (Comp.), Manual de derecho fiscal. UNAM. Instituto de investigaciones Jurídicas. [Libro en línea]. Disponible: <https://www.juridicas.unam.mx/>. [Consulta en línea: 2020, diciembre 26]
- García, A. (2021). El régimen del IVA, su impacto en la disponibilidad de efectivo de los contribuyentes especiales. Caso estudio: Economax Pharmacia's flor amarilla, C.A. Municipio Valencia- Estado Carabobo periodo 2020. Trabajo de Grado.
- Gómez, J. (2010). Los siete pecados del venezolano. Editorial Biosfera C.A. Guarenas, Venezuela.
- Gómez, G., Amézquita, A., Hernández, J., Ramírez, M., Cortez, J., Delgado, E. y Márquez, M. (2010). Tratamiento fiscal de las asociaciones en participación. Lagos de moreno Jalisco.
- Gómez, G.; Iregoyen, A.; Hernández, J.; Ramírez, M.; Cortes, J.; Delgado, E. y Márquez, M. (2010). Tratamiento fiscal de las Asociaciones en participación. Lagos de moreno, Jalisco

- Gómez, J. (2016). Elusión y evasión tributaria del municipio puerto cabello Estado Carabobo. Facultad de ciencia jurídica y política. Escuela de ciencias fiscales. Valencia. (trabajo de grado)
- Gómez, J. y Morán, D. (2020). Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe. Avance en su medición y panorama de las medidas recientes para reducir su magnitud. Naciones Unidas. CEPAL.
- Guevara. I. y Cosenza, J. (2006). Principales causas que motivan la contabilidad creativa en Venezuela: La gerencia y sus herramientas de manipulación Compendium, vol. 9, núm. 16, julio, pp. 5-31. Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado
- Greenwood, E. (1973). Metodología de la investigación social. Buenos Aires. Editorial Paidós.
- Harris, M. (1990). Antropología Cultural. Salamanca, España. Alianza Editorial.
- Heller, H. (1934/1998). Teoría del Estado. Editorial Fondo de cultura económica.
- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2014). Metodología de la investigación. México. Editorial McGraw-Hill.
- Hernández, C.; Losada, N. y Orozco D. (2019). La influencia de la contabilidad creativa en la ética profesional del contador público. Revista. Investigación, desarrollo e innovación, 10 (1), 53-65. doi: 10.19053/20278306.v10.n1.2019.10011
- Herrera-Luque, F. (1981). La historia fabulada. Tomo 1. Barcelona, España. Editorial Pomaire.
- Hurtado, J. (2015). El proyecto de investigación. Comprensión holística de la metodología y la investigación. Ediciones Quirón.
- Indacochea, A. (2011). Las prácticas de contabilidad creativa y su efecto en la valorización de empresas. Revista Liderazgo y Gerencia, 23 (6), 48-52.

- International Accounting Standards Board. (2014). Prólogo de las Normas Internacionales de Información Financiera. Londres, Inglaterra: Fundación IFRS.
- International Accounting Standards Board. (2014). El Marco Conceptual para la Información Financiera. Londres, Inglaterra: Fundación IFRS.
- Ivancevich, J., Konopaske, R. y Matteson, M. (2006). Comportamiento organizacional. México. Editorial McGraw-Hill.
- Jaimes, C. (2013). El anclaje del subdesarrollo. Caracas. Fundación Andrés Mata, El Universal.
- Jameson, M. (1988). A practical guide to creative accounting. Kogan Page Limited, 159.
- Kottak, C. (2011). Antropología cultural. Editorial McGraw-Hill.
- Kreitner, R. y Kinicki, A. (1997). Comportamiento de las organizaciones. Madrid. Editorial McGraw-Hill.
- Lapatilla.com (2016). Valencianos cien por ciento limpios. [Disponible en: <https://erpgkm.awsve.com/2016/03/28/pablo-aure-valencianos-100-limp- ios/> [Consulta: 2020, diciembre 16]
- Ley que establece El Impuesto al Valor Agregado (2005)
- Ley Del Servicio Nacional Integrado De Administración Aduanera Y Tributaria
- Lechner, N. (2012). Obras I Estado y derecho. Ediciones Flacso México-Fondo de cultura económica.
- Mahecha, M. (2022). Centro Jurídico Internacional. Protección legal. [Página web en línea]. Disponible: <https://accolombianlawyers.com/noticias/2022/06/09/los-elementos-que-componen-el-iva/>[consulta: 2022, diciembre 31].
- Malinowski (1931). El concepto de cultura textos fundamentales. En Kahn (comp. 1975), Compilados y prologados. Editorial Anagrama

- Martínez, M. (1998). La investigación cualitativa etnográfica en educación. Manual teórico-práctico. México. Editorial Trillas.
- Martínez, E. (2005). Análisis de la aplicación de los principios contables generalmente aceptados, sector agropecuario, municipio colón, estado ZULIA. Caso: Principio de Equidad, Principio de Entidad, Principio de Valor Histórico Original, y Principio de Comparabilidad. Universidad de los Andes.
- Martínez, M. (2006). Ciencia y arte en la metodología cualitativa. Métodos hermenéuticos, métodos fenomenológicos, métodos etnográficos. Editorial Trillas.
- Martínez, M. (2008). Epistemología y metodología cualitativa en las ciencias sociales. Editorial Trillas.
- Martínez, J. y García, I. (2013). Prácticas de manipulación contable: causas y consecuencias. Un análisis de su justificación teórica. Revista visión contable. núm, 11. Enero-diciembre. Págs. 306-329.
- Martínez, C. (2020). La cultura tributaria como medida para Elevar los niveles de recaudación de Impuestos en panamá. Revista FAECO sapiens. Universidad de Panamá, Periodicidad: Semestral, vol. 3, núm. 2. [Página web en línea]. Disponible: <http://portal.amelica.org/ameli/jatsRepo/221/2211235004/index.html>
- Mejías, O.; Pino, R y Parrales, C. (2019). Políticas tributarias y la evasión fiscal en la República del Ecuador. Aproximación a un modelo teórico. Revista Venezolana de Gerencia, vol. 24, núm. 88, 2019. Universidad del Zulia, Venezuela. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=29062051010>
- Mendieta, G. (2015). Informantes y muestreo en investigación cualitativa. Investigaciones Andina [Revista en línea], 17(30). Disponible: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=2390/239035878001> [Consulta: 2022, diciembre 7]
- Miñarro, A. y Greaves, R. (1999). Factores psicosociales que acompañan el subdesarrollo económico. En analogías del comportamiento, Boletín del centro de investigaciones del comportamiento. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello.

- Montero, J. (2000). ISLR Manual Didáctico y de Consulta. Caracas
- Montero, M. (2008). Ideología, alienación e identidad nacional: una Aproximación psicosocial al ser venezolano. Caracas. Universidad Central de Venezuela, Ediciones de la biblioteca.
- Montes, A. (2021). ¿Cómo se financia un Estado?. El Orden Mundial (EOM). Revista digital. <https://elordenmundial.com/como-se-financia-estado/>. [Consulta: 18/12/22]
- Montiel, S.; Peña, A. y Martínez, C. (2020). Cultura tributaria: Formas de mejorarla. Editorial Universidad Libre.
- Morelli, S.; Hernández, A.; Tirado, A.; Echeverri, E.; Cárdenas, J. y Beltrán, V. (2014). Economía colombiana. Contraloría General de la República. Imprenta Nacional de Colombia.
- Naser, K. (1993). Creative financial accounting: its nature and use. Londres: Prentice Hall
- Normas internacionales de información financiera (NIIF). www.ifrs.org
- Omaña, J. (2017). Contabilidad general. Ediciones DEUSTO
- Ochoa, A. (1988). El comportamiento folklórico del venezolano y de las instituciones públicas. Caracas. Editorial Panapo.
- Orozco, C.; Ruiz, T.; Correa, A. y Monsalve, M. (2018). Credibilidad y confianza del contador público ante las empresas. Liderazgo Estratégico. Vol. 8. Núm. 1, pp. 25-45. Universidad Simón Bolívar
- Ospina, J. (2010). Perspectivas Críticas de la Contabilidad Contemporánea. Conjunciones y Disertaciones: Pensando la Contabilidad en el Siglo XXI (pp.161-177) Edición: 1a. Capítulo: La Investigación Cualitativa en Contabilidad: un enfoque alternativo para comprender las prácticas contables en Colombia. Editorial: Taller Editorial Universidad del Cauca.
- Pedroza, A. (2008). El venezolano feo. Venezuela. Editorial Libros Marcados C.A.

Piñero, M. y Rivera, M. (2012). Investigación cualitativa: Orientaciones procedimentales. UPEL- IPB.

Piñero, M., Rivera, M. y Esteban, E. (2019). Proceder del investigador cualitativo. Precisiones para el proceso de investigación. UPEL. Universidad Nacional Hermilio Valdizán.

Piñero, M. y Rivera, M. (2022). Cómo iniciar una tesis cualitativa. Master Class de Red Holos XXI del 12 de marzo de 2022.

Pirela, W. (2021). Contabilidad creativa: Principales causas que motivan su uso en las empresas del municipio San Francisco del Estado Zulia, Venezuela. Revista Redalyc, compendium, vol. 24, núm. 46, Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado, Venezuela. Disponible: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=88067978003>

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)

Providencia Administrativa Normas Generales de Facturación y otros documentos. Gaceta Oficial 39795 del 8 noviembre 2011. SNAT/2011/00071

Real Academia Española: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.6 en línea]. <https://dle.rae.es>. [consulta: 2022, diciembre 10].

Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado Gaceta extraordinaria 5.363 de 12 julio 1999

Rial, A. (2013). La variable independiente. El rol de la idiosincrasia en el desarrollo de Venezuela. Caracas. Editorial Alfa.

Rivas, R. (2015). Cultura factor determinante del desarrollo humano. Revista entorno, Universidad Tecnológica de El Salvador, www.utec.edu.sv, abril, número 58: 16-24

Rivera, R. y Sojo, C. (1995) Descentralización y la metáfora de la Reforma del Estado. En (Comp.2002), Contraloría General de la República. El sistema tributario costarricense. Contribuciones al debate nacional. Cultura tributaria. Publicaciones CGR. FLACSO. San José.

- Roca, C. (2008). Estrategias para la formación de la cultura tributaria. En Roca, C. (Comp.), Superintendencia de administración tributaria. 42ª. Asamblea general del CIAT. Estrategias para la promoción del cumplimiento voluntario
- Rodríguez, S. y Rodríguez L. (2013). El petróleo como instrumento de progreso. Una nueva relación Ciudadano-Estado-Petróleo. Ediciones IESA.
- Rodríguez, M. (2017). Análisis de los principios de contabilidad generalmente aceptados ¿postulados y/o normas? Caso Venezuela. Sapienza Organizacional, vol. 4, núm. 7, pp. 159-184. Universidad de los Andes.
- Rodríguez, J. (2011). Cultura Tributaria. Propuestas y argumentos para aumentar la justicia fiscal. Proyecto alianza ciudadana para la transparencia y el desarrollo-Paraguay.
- Providencia Administrativa Normas Generales de Facturas y otros Documentos.
- Sandoval, C. (1996). Investigación cualitativa. Programa de Especialización en Teoría, métodos y técnicas de investigación social. ARFO Editores e impresores Ltda. ICFES
- Soto, M. (2016). La cultura tributaria: una contribución para la construcción colectiva del desarrollo sustentable. Novum Scientiarum. Núm. 2, 46-56.
- Schein, Edgar (1988). La cultura empresarial y el liderazgo. Una visión dinámica. Barcelona: Plaza & Janes Editores.
- Toro, J. (2014). Inversionistas extranjeros. Aspectos generales del sistema tributario chileno. Servicio de Impuestos Internos (SII).
- Tortolero, M. (2017). La cultura tributaria en el pago de impuestos sobre inmuebles urbanos en el Municipio Valencia del Estado Carabobo durante el año 2016. Trabajo de Especial de Grado. Universidad de Carabobo facultad de ciencias y sociales. Trabajo de Grado
- Tylor E. (1871). El concepto de cultura textos fundamentales. En Kahn (comp. 1975), Compilados y prologados. Editorial Anagrama.

Vera, L. (2017). La tributación en Venezuela: desafíos con sentido de equidad. FES. Tributación.

Villacorta, M. (2014). Prácticas de manipulación contable de la compañía de los caminos de hierro del norte de España en el periodo 1900- 1923. Pecunia, núm. 19 julio, pp. 1-20. Universidad Complutense de Madrid.

Wells, C. (1976). Revolution in Accounting Thought. The accounting review, 471-482.

Zapata, P. (2017). Contabilidad general. Con base en normas internacionales de información financiera. Alfaomega Colombiana S.A.

ANEXOS

Anexo 1. Descripción etnográfica de la cultura tributaria en las empresas del Área Metropolitana de Mérida

La descripción etnográfica fue realizada por la investigadora mediante los relatos registrados en el diario de campo, es decir, sobre las visitas realizadas a las 80 empresas donde se observó la actitud de los dependientes al momento de solicitarles una factura fiscal. Se tomaron en cuenta todos los acontecimientos ocurridos durante cada estancia dentro de las empresas, observando la repetición de varias actitudes, que fueron conformando las categorías de estudio por tratarse de uniformidades o regularidades que conforman la cultura tributaria de las empresas del Área Metropolitana de Mérida.

Los registros en el diario de campo, corresponden en su mayoría a las vivencias personales de la investigadora como cliente (observación participante), no obstante, en las colas para el pago observó las atenciones realizadas a otras personas.

Pese a que la gran mayoría de las actitudes observadas en las empresas, se caracterizó por la omisión del deber de generar facturas en la venta de un producto o servicio, es importante rescatar que se dieron excepciones en algunas empresas, al cumplir a cabalidad con la elaboración y entrega del documento fiscal o factura legal. Sin embargo, se observaron en su mayoría modalidades comunes utilizadas por los contribuyentes en el transcurso de las atenciones. Estas modalidades fueron:

- El dependiente hizo entrega al cliente de un recibo de pago (ticket-no fiscal) generado por la máquina fiscal, documento que no corresponde a una factura legal.
- El dependiente mostró el valor de pago en el punto de venta al cliente, sin generarle una factura legal.

- El dependiente hizo entrega únicamente del ticket que genera el punto de venta, sin emitir factura legal.
- El cliente hizo el pago de la compra y al percatarse del ticket, observó que el punto de venta no correspondía al establecimiento comercial, retirándose de igual manera sin una factura fiscal.
- El cliente pagó con divisas y el contribuyente sustentó que no podía generar una factura por no hacer el pago en moneda nacional.
- Cuando la venta fue realizada en moneda extranjera, el dependiente informó al cliente que debía pagar el 3% adicional al valor del monto en dólares, pero el cliente sostuvo que no tenía bolívars para hacer el pago completo, quedando la venta sin factura.
- El dependiente le propone al cliente que si paga en dólares le hace una rebaja al monto del producto o servicio, pero sin generar factura.
- El dependiente prefirió perder la venta que generar una factura legal.
- El cliente quería comprar unos productos con factura, pero el dependiente argumentó repetidas veces que no podía emitir la factura, finalmente el cliente se llevó los productos sin la factura.
- Muchos de los profesionales en distintas áreas prestan sus servicios sin emitir factura al cliente. Por ejemplo: (odontólogos, médicos generales, pediatras, ortodoncistas, oftalmólogos, abogados, arquitectos, ingenieros, etc.).
- Cuando el cliente se dirige a pagar sus compras, encuentra muy buena tecnología para pasar sus tarjetas o hacer un pago móvil, sin embargo, en la mayoría de los casos no se observa tecnología para facturar (maquina fiscal, sistema contable) y por consiguiente para pagar impuesto.

En otras ocasiones ocurrieron situaciones que llamaron la atención, pues se originaron preguntas y actitudes por parte del dependiente hacia el cliente tales como:

- El dependiente le preguntó al cliente: ¿necesita factura? y el cliente respondió negativamente, quedando la venta sin facturar.
- El dependiente preguntó al cliente: ¿puede hacer el pago por transferencia o pago móvil a una cuenta personal?, y en muchas ocasiones la venta quedó sin factura.
- El cliente exigió la factura y el dependiente hizo entrega de una nota de pedido, sin tomarse la molestia de llenarla completa, pues solo escribió el concepto y el monto sin los datos personales del cliente.
- En los negocios de comidas rápidas el cliente exigió la factura y el dependiente se asombró argumentando que la gran mayoría de los clientes no la solicita.
- En las licorerías hicieron entrega de las bebidas alcohólicas y no alcohólicas, sin generar factura.
- En los mercados de frutas y verduras se observó cómo el pago de las mismas se realizó en un solo punto de venta para varios establecimientos comerciales, sin generar ningún soporte legal.
- La descripción de la factura no correspondía al producto recibido.
- El dependiente argumentó que la persona encargada de hacer la factura no se encontraba.
- Se observó cómo varios dependientes no estaban capacitados para elaborar y expedir facturas.
- En varias ocasiones los dependientes argumentaron que el sistema de facturación estaba en mantenimiento o reparación.
- En repetidas ocasiones cuando se solicitó la factura legal, el dependiente solicitó al cliente que pasara al día siguiente para buscar la factura.
- La mayoría carece de avisos que promuevan la exigencia de la factura fiscal.

- En algunas oportunidades el sistema de facturación estaba apagado, teniendo que esperar entre 10 a 15 minutos para generar la factura.
- Se observó que muchas de las empresas visitadas, que se supone deberían tener Maquinas fiscales, no la tenían.
- En la mayoría de las empresas el dependiente o propietario argumentó que no factura para no tener que pagar impuesto al gobierno corrupto.

Las actividades anteriormente mencionadas son evidenciadas en centros comerciales, almacenes de ropa, calzado, ópticas, panaderías, licorerías, minimercados, almacenes de bisutería, ventas de accesorios de celulares, carnicerías, charcuterías, fruterías, librerías, peluquerías, papelerías, cafetines al interior de colegios, entre otros.