



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN TRIBUTOS ÁREA
RENTAS INTERNAS

**IMPACTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN LOS
CONTRIBUYENTES DEL MUNICIPIO LIBERTADOR DEL ESTADO
MÉRIDA 2010-2011**

Mérida, Enero 2012



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN TRIBUTOS ÁREA
RENTAS INTERNAS

**IMPACTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN LOS
CONTRIBUYENTES DEL MUNICIPIO LIBERTADOR DEL ESTADO
MÉRIDA 2010-2011**

Trabajo de Grado para Optar al Grado de Especialista en Ciencias Contables Mención
Tributos Área Rentas Internas

AUTORA: Keyla Bencomo Molina

C.I. V.14.588.897

TUTOR: Dr. Frank E. Rivas T.

Mérida, Enero de 2012



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

ACEPTACIÓN DEL TUTOR

Por medio de la presente hago constar que he leído el Proyecto de Trabajo de Grado, presentado por la Licda.: KEYLA BENCOMO MOLINA, titular de la C.I. V.14.588.897 para optar al Grado de Especialista en Ciencias Contables Mención Tributos Área Rentas Internas; y que acepto asesorar a la estudiante, en calidad de Tutor, durante la etapa del desarrollo del trabajo hasta su presentación y evaluación.

En la ciudad de Mérida, a los 15 días del mes de Julio de dos mil once.

Dr. Frank Eduardo Rivas Torres
C.I. 9.479.325



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

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de Tutor del Trabajo de Grado, presentado por la ciudadana: KEYLA BENCOMO MOLINA, titular de la C.I. V.14.588.897, para optar al Grado de Especialista en Ciencias Contables Mención Tributos Área Rentas Internas; considero que dicho trabajo cumple con los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la ciudad de Mérida, a los 30 días del mes de Enero de dos Mil Doce.

Dr. Frank Eduardo Rivas Torres

C.I. V- 9.479.325

AGRADECIMIENTO

A Dios y la Virgen por darme cada nuevo amanecer y acompañarme en todo momento.

A mis padres por ser siempre mis más fieles amigos.

A mi esposo por su apoyo incondicional y por llenar mi vida de amor.

A mi hermano por ser siempre mi rayito de luz al final del camino.

A mi tía Vianny por prestarme siempre su apoyo cuando más la necesito.

Al Profesor Frank Rivas por brindarme sus enseñanzas y guiarme en este tramo del camino.

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

*IMPACTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES SOBRE LOS CONTRIBUYENTES
DEL MUNICIPIO LIBERTADOR DEL ESTADO MÉRIDA 2010-2011*

Autora: Lcda.- Keyla Bencomo Molina

Tutor: Dr. Frank Rivas

Resumen

El presente estudio se intitula: *Impacto del impuesto sobre sucesiones en los contribuyentes del Municipio Libertador del Estado Mérida 2010-2011* investigación que fue llevada a cabo en la sede del SENIAT- Mérida. El trabajo de investigación tiene como propósito conocer el impacto que tiene el impuesto sobre sucesiones y donaciones en el patrimonio del contribuyente, el mismo está fundamentado en fuentes documentales y el marco legal que regula la materia. La metodología utilizada responde al enfoque cualitativo pues permite determinar la visión de los contribuyentes sobre la declaración sucesoral. La muestra estuvo conformada por diez (10) contribuyentes seleccionados aleatoriamente, quienes estaban haciendo los trámites para el pago de dicho impuesto. Para concretar la investigación se recurrió a la revisión documental, la observación estructurada y directa en el SENIAT y la aplicación de un instrumento que consta de preguntas pertinentes debidamente avalada por expertos en la materia. El análisis de los datos se realizó a través del diagnóstico descriptivo de la información, mediante el uso de diagramas circulares en forma de anillos , donde se reflejaron las tendencias en cada uno de los ítem constitutivos de las mismas, luego para finalizar se analizaron los datos relacionados a los 7 ítems . Se obtuvo como resultado el desconocimiento de los contribuyentes de los basamentos legales de la declaración sucesoral, así como también señalaron la lentitud de los funcionarios al momento de realizar la misma y el impacto económico que el impuesto tiene en el patrimonio del declarante.

Palabras claves: Tributos, Legislación Tributaria Venezolana, Impuesto sobre Sucesiones. Donaciones y demás Ramos Conexos.

ÍNDICE GENERAL

Resumen	pp. viii
Introducción	1
CAPÍTULO I. EL PROBLEMA	
1.1. Formulación del problema	5
1.2. Objetivos de la investigación	14
1.3. Justificación de la investigación	15
1.4. Alcances de la Investigación	17
1.5. Limitaciones	19
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO	
2.1. Antecedentes de la investigación	21
2.2. Origen de los tributos	24
2.3. Finalidad del tributo	28
2.4. El sistema tributario venezolano	29
2.5. El Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera_ SENIAT	31
2.6. El Tributo	33
2.7. Clasificación de los tributos	35
2.8. Clasificación de los impuestos	36
2.9. El Derecho Tributario	39
2.10. Principios principales del Derecho Tributario	41
2.11. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y demás Ramos Conexos	48
CAPITULO III.MARCO METODOLÓGICO	
3.1. Paradigma base	59
3.2. Tipo de investigación	60
3.3.Poblacion y muestra	63
3.4. Técnicas e instrumentos de recolección de datos	65
3.5. Validez y confiabilidad	66
3.6. Técnicas de procesamiento y análisis de datos	67
3.7. Sistema de variables	68
CAPITULO IV. PRESENTACIÓN DE RESULTADOS	
Conclusiones	83
Recomendaciones	87
Glosario de términos	89
Bibliografía	101

ÍNDICE DE CUADROS

Tablas	pp.
1	69

Entre todas las maneras de distinguir a los hombres y de marcar las clases sociales, la desigualdad de los impuestos es la más perniciosa. Dos clases que no están por igual sujetas al impuesto no tienen casi razones para deliberar nunca juntas

Alexis de Tocqueville

INTRODUCCIÓN

El ser humano a lo largo de la historia ha construido estructuras sociales con grados de complejidad variados, sin embargo, existen circunstancias análogas en los distintos sistemas culturales, por ejemplo, la obligación tributaria de los colectivos ante el Estado. Dicha circunstancia ha venido evolucionando desde los albores de la humanidad hasta el presente. Empero, se ha de insistir en que el cobro de tributos reviste de una complejidad característica, y por tal motivo, el Estado ha tenido que ingeniársela para diseñar, crear y aplicar sistemas de recaudación tributarias eficientes.

En este sentido, en los inicios del siglo XX venezolano, empezó a gestarse el cobro de tributos. Pese a que la economía nacional se sustenta en buena medida en los ingresos fiscales provenientes de la renta petrolera, esta actividad, aunque lucrativa, no sostiene totalmente el aparato burocrático nacional. De allí la necesidad de diseñar impuestos que contribuyan en la diversificación del ingreso fiscal venezolano. En Venezuela, como en cualquier otro país perteneciente al concierto internacional de naciones, se gesta la animadversión por el pago de impuesto; en parte por la inexistencia de una sólida cultura tributaria, por las dificultades que se le presenta a la ciudadanía para hacer la declaración de determinado impuesto y por que los individuos no ven en concreto el destino de dichas obligaciones con la nación. En función de ello, nace la necesidad de realizar un estudio que mida el impacto económico del impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos sobre el patrimonio de los contribuyentes que se encuentran en la estructura obligacional de este impuesto.

Así pues, por medio de entrevistas a las distintas autoridades expertas en el tema, así como también el estudio de los registros del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y la aplicación de un cuestionario a algunos contribuyentes que pagan este impuesto se recabó información veraz para construir un

esquicio de la forma en que repercute dicho impuesto sobre el patrimonio de los contribuyentes. De tal forma, el pago de los tributos está regulado por la normativa legal vigente para tal fin. En este caso es necesaria la revisión de la Carta Magna, el Código Orgánico Tributario (2001) y la Ley de Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y demás Ramos Conexos en cuanto a las sanciones que se estipulan a quienes incumplen con el pago de este impuesto. Igualmente, los principios que establece el Código Civil venezolano, entre otros principios de derecho objetivo y tributario.

Para el desarrollo de este estudio, se reviso y analizó el material bibliográfico-hemerográfico pertinente, revisión que coadyuvó a entender con mayor claridad la temática planteada. La metodología usada en la investigación se sustenta en el paradigma cualitativo, teniendo como base inicial la investigación de tipo bibliográfico. Cabe señalar que en la recopilación de los datos se estableció una muestra aleatoria de los contribuyentes que cumplen con la obligación tributaria frente al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria de la Región Los Andes. Se puede afirmar que el presente estudio contribuye a que los interesados en el tema tengan una mejor comprensión de lo atinente al impacto económico del impuesto sobre sucesiones y donaciones y demás ramos conexos en el patrimonio del contribuyente.

Ahora bien, el Trabajo Especial de Grado que se tiene a bien presentarles está estructurado de la siguiente manera:

Capítulo I, en este capítulo está contenida la formulación del problema, así como los objetivos de la investigación, la Justificación, la Delimitación, Alcance y Limitaciones del estudio.

Capítulo II, contiene el Marco Teórico o Referencial, en este apartado se encuentran los antecedentes de la investigación, así como los basamentos teóricos que sustentan lo relacionado con el Impuesto de Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos.

Capítulo III, en este apartado se define el tipo de estudio, de la misma forma se describe el instrumento de recolección de datos, es decir el ámbito que explicara la manera que se abordará la investigación el preámbulo del capítulo referente al análisis de resultados.

Capítulo IV, en este epígrafe se presentan los resultados de la investigación así como su análisis y las recomendaciones que surgen a partir del desarrollo y decurso propio de las tesis de grado.

En síntesis, como finalidad de este estudio se persigue elaborar una disertación seria que contribuya a fortalecer lo relativo al área de tributos y la manera como estos influyen en el patrimonio del contribuyente.

CAPÍTULO I

Planteamiento del Problema

1.1. Formulación del problema

Venezuela es un país cuya fuente principal de ingresos siempre ha derivado del petróleo, de los hidrocarburos y de la explotación de recursos no renovables, por lo que la autora considera que era una de las naciones con más baja carga impositiva. Pero estos ingresos nunca han sido suficientes para subsidiar los gastos públicos, por lo que recurre a la implantación de un sistema tributario eficiente y eficaz para generar mayores ingresos, fue entonces cuando se replanteó el funcionamiento del Sistema Nacional Tributario y Aduanero en 1994 (SENIAT), y así desarrollar de manera óptima el financiamiento de la satisfacción de las necesidades colectivas, tal como lo prevé el artículo 133 de la Constitución Bolivariana de Venezuela de 1999.

El objetivo general de este trabajo es conocer el impacto económico del impuesto sobre sucesiones en el patrimonio del contribuyente, toda vez que en el marco de la política fiscal de Venezuela y las condiciones económicas que han rodeado el contexto socio histórico del escenario internacional de hoy instan a la creación de diversas nuevas formas de imposición fiscal. En este sentido, el Estado venezolano no escapa del contexto internacional y se ve obligado a mantener e incluso crear nuevas formas de tributación. Se debe tener presente que las economías productivas son idóneas para la creación de nuevos tributos sobre todo si el marco económico imperante es capitalista y se rige por un modelo neoliberal.

Un sistema tributario está conformado por el conjunto de tributos vigentes en un determinado país y en una época establecida. No hay un sistema tributario igual a otro, porque cada país adopta diferentes impuestos según su sistema económico y de producción, sistema político, necesidades, entre otros factores. En Venezuela, se estableció que el sistema tributario contendrá la obligación de contribuir en atención a la capacidad económica del sujeto pasivo, por lo que los tributos no pueden ser calculados sobre una base proporcional sino atendiendo al principio de progresividad, el cual debe respetarse para que el Estado pueda cumplir con la obligación de proteger la economía nacional y lograr un adecuado nivel de vida para la ciudadanía. El Estado necesita de los tributos, para poder subsidiar los gastos públicos, en este sentido, es bueno acotar que los gobiernos poco han logrado en su lucha contra la evasión fiscal que lleva a cabo el contribuyente al disminuir de manera consciente los ingresos públicos. Es conveniente señalar que la evasión fiscal es un problema de cultura, y es responsabilidad de la administración tributaria crear ese “saber hacer” en los contribuyentes.

En este orden de ideas, puede señalarse que luego de la creación del impuesto al valor agregado (IVA) en 1989, a mediados de 1994, se estructura un programa de reforma tributaria, dentro de un esfuerzo de desarrollo de la política fiscal y tributaria, que en Venezuela se denominó "Sistema de Gestión de la Hacienda Pública" (SIGECOF), el cual fue estructurado con el apoyo del Banco Mundial, propiciando así la actualización del marco legal y funcional de la Hacienda Pública Nacional venezolana. También se consideró importante dotar al Estado venezolano de un servicio de formulación de políticas impositivas y de Administración Tributaria, cuya finalidad consistía en reducir drásticamente los elevados índices de evasión fiscal y consolidar un sistema de Finanzas Públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentista petrolero. Este cambio tan relevante se logró a través de la creación del Servicio Nacional Integrado de la Administración Tributaria (SENIAT), además, se adoptó un sistema de contribuyentes especiales para atender y controlar a los sujetos

pasivos de mayor relevancia fiscal, logrando de esta forma el control de una parte importante de la recaudación mediante el uso de una menor cantidad de fondos, reorientando los recursos siempre escasos de la administración hacia los contribuyentes con mayor potencialidad fiscal.

Ahora bien, habría que preguntarse: ¿Cómo incide la presión fiscal sobre el contribuyente?, la respuesta va en relación con el gasto público, especialmente en sus componentes sociales, ya que representa una de las modalidades a través de la cual cualquier Estado responsable aspira incidir en mejorar la distribución social y la calidad de vida de la población. No obstante, la experiencia internacional ha puesto en evidencia que esos objetivos de política pública no dependen exclusivamente de la suficiencia de aquellas erogaciones, sino también de factores tan diversos como su composición sectorial y funcional, su grado de focalización (donde sea pertinente) y de los arreglos institucionales a través de los cuales se provean los bienes públicos y meritorios orientados a atender aquellos objetivos. Por tal motivo, cualquier análisis relativo a la actuación del Estado para enfrentar los problemas de equidad en una sociedad pasa necesariamente por examinar el comportamiento del gasto público y sus relaciones con variables que expresan en alguna medida la capacidad de ese Estado para brindar igualdad de oportunidades a sus ciudadanos. En este sentido, se pretende una hacer una aproximación al análisis de cuáles han sido las respuestas institucionales que se le han dado a las funciones del gasto público y realizar una revisión empírica del gasto social en Venezuela. (Álvarez *et al*, 2007).

En este sentido, una de las formas clásicas y más antiguas de financiar el gasto del Estado es por medio de la recaudación de impuestos. Estos se convierten entonces para las organizaciones y personas naturales en costos adicionales que deben afrontar para poder funcionar. Estos recursos que se desvían de la actividad privada para el consumo del Estado, tienen como destino volver como servicios a la comunidad. Pero esto no constituye una regla, puesto que el gasto público del Estado es creciente y lo lleva a consumir lo recaudado disminuyendo las posibilidades de inversión que podrían generar fuentes de empleo y satisfacción de las necesidades colectivas.

Para sortear algunas situaciones de crisis y el denominado déficit fiscal, el Estado venezolano ha tomado decisiones que de alguna manera impactan sobre el patrimonio de los contribuyentes, medidas como devaluaciones, incautaciones de depósitos, nuevos tributos, canjes de bonos, ahorros obligatorios, entre otros, traen como consecuencia la siguiente dinámica: *cuanto más dinero se “recauda” por algún mecanismo tributario o de política fiscal para financiar el gasto del Estado, más impactos negativos se generan en los contribuyentes, además se disminuyen los recursos destinados a la producción o reemplazar consumo privado por público.* (Álvarez *et al*, 2007).

Lo anteriormente expuesto disminuye las expectativas de algunos ciudadanos de satisfacer sus necesidades, y disminuye también la producción de bienes de consumo privado, el Estado puede tener la tendencia a recaudar menos, y en definitiva se forma un círculo vicioso que lleva a la destrucción de las capacidades de producción del país. En los últimos años se ha considerado que la presión tributaria sobre las empresas es excesiva, se ha planteado también que el impacto de la recaudación y el aumento del gasto público con respecto al total de la economía nacional, es un freno a la libre empresa, que potencia la caída en recesión en forma continua del país lo cual se evidencia en una baja inversión en los sectores productivos. (Álvarez *et al*, 2007)

En las Finanzas Públicas se considera que el sector público tiene tres ramas de actividades o tres funciones principales:

1. La función de estabilización y crecimiento, que mantiene el balance macroeconómico a fin de prevenir tanto grandes inclinaciones en el empleo y la actividad económica y severos ataques de inflación, así como asegurar una adecuada tasa de crecimiento económico;
2. La función de distribución, que se refiere a la adecuada distribución de la renta entre los diversos grupos de la economía y,
3. La función de asignación, que se relaciona con la eficiente

asignación de recursos en toda la economía. Cada una de estas funciones representa no solamente un objetivo legítimo de política gubernamental sino también un importante aspecto de desarrollo económico.

Las tres metas del sistema tributario a las que se hace mención, con frecuencia están en conflicto, particularmente cuando se deben mantener los ingresos globales, forzando así a los responsables de generar la política fiscal y seleccionar entre las mismas, al tomar las decisiones de la política tributaria idónea. Más importante aún, es el conflicto que se genera entre un sistema tributario eficiente y uno que interfiere menos con las actividades económicas del Estado y crean un menor impacto sobre el patrimonio del contribuyente y la capacidad adquisitiva de los ciudadanos, influyendo directamente sobre las decisiones para trabajar, ahorrar o invertir, y un sistema tributario de distribución deseable que este en sintonía con los objetivos de equidad de la sociedad.

Sumado a lo anteriormente mencionado, debe tenerse en cuenta que los instrumentos tributarios también difieren en las demandas que se hacen a la Administración Tributaria así como en la característica de cumplimiento. Los impuestos basados en transacción tienden a ser más fáciles de administrar que los impuestos que requiere complejas reglas de medición de renta o patrimonio para ser aplicadas. Igualmente, los impuestos que pueden ser recaudados a través de retención son fácilmente administrados, más que aquellos que requieren la presentación de declaración de impuestos.

La doctrina en materia tributaria clasifica los impuestos en directos e indirectos. La diferencia entre los dos es que los impuestos directos (renta, patrimonio, sucesiones, donaciones, bienes inmuebles) se recaudan de las personas que se presumen deben pagar el impuesto, mientras que los impuestos indirectos se presume sean transferidos a los consumidores y recaen en una acción o transacción.

Generalmente, la importancia de los impuestos indirectos en los países de rentas bajas se debe en gran medida a aspectos de administración y cumplimientos tributarios. Resulta significativamente más sencillo administrar y recaudar impuestos indirectos que administrar impuestos sobre sucesiones o el patrimonio de igual forma sucede con el impuesto sobre la renta. Los derechos de aduana, por ejemplo, son relativamente fáciles de recaudar, porque todos los bienes entran al país a través de un puerto que puede ser controlado por los administradores tributarios. A los importadores que no cumplen con los derechos de aduana (o no proporcionan garantía suficiente) no se les permite retirar sus bienes. El impuesto sobre sucesiones, por otro lado, es mucho más difícil de administrar debido a que el impuesto no puede ser recaudado a través de controles físicos. Las autoridades requieren que se presente una declaración y deben invertir recursos para verificar los bienes declarados.

La solución política a estos problemas, según Álvarez *et al* (2007), consta de tres partes:

1. El reconocimiento de que la adaptación del sistema tributario para lograr algún balance preciso de los objetivos sociales y económicos es necesaria.
2. No se puede lograr algunas ganancias cambiando la combinación de impuestos directos e indirectos, pero cada instrumento de ingresos específicos debe mantenerse bien definido;
3. El entendimiento de que una estructura tributaria sólida sin adecuada atención a la administración tributaria no constituye una política tributaria deseable.

Ahora bien, en Venezuela, el marco legal que regula la materia de sucesiones está establecido en el Código Civil Venezolano y en la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás ramos conexos. El Código Civil dedica el Título II “De las Sucesiones” del Libro III del Código Civil “De las maneras de adquirir y

transmitir la propiedad y demás derechos” al Derecho Hereditario, el cual se encuentra ampliamente desarrollado en los 305 artículos (del 807 al 1132). El Código Civil establece quienes pueden y no pueden suceder, así como el orden en el cual se debe desarrollar la sucesión.

En cuanto a las sucesiones por testamento, el Código explica los procesos en los cuales se aplica el testamento, los tipos existentes (ordinarios, especiales, y los otorgados en un país extranjero). Por otra parte, en relación a las herencias, se establecen los casos de aceptación o repudio de la herencia, y por último se señalan los procesos de partición, colación, imputación y pago de deudas. En este sentido, la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás ramos conexos, tiene por objeto regular el pago de impuestos correspondiente a las “transmisiones gratuitas de derechos por causa de muerte o por actos entre vivos” (Artículo 1). Asimismo, la Ley establece las personas a las cuales está dirigida, indicando que están obligados a declarar todos aquellos beneficiarios de herencias o legados que contemplen bienes muebles o inmuebles, derechos y acciones sobre el territorio venezolano.

Por su parte, Jarach (1986), explicaba que originalmente los impuestos sucesorios, como los de la época de Augusto, fueron concebidos como impuestos directos, pero a través de la evolución medieval que desembocó en las leyes de registro del año VII de la Revolución Francesa, los impuestos sufrieron una gran transformación, ya no se gravaba un enriquecimiento de los herederos, sino que se aplicaba un impuesto derivado de la sola transferencia, y que consistía en un porcentaje sobre el total del acervo hereditario. En su última evolución – agrega Jarach -, al gravarse cada hijuela, donación o legado, adquiere nuevamente la fisonomía de un impuesto directo sobre los enriquecimientos individuales derivados de transmisiones gratuitas. (Obct, p.404)

Del mismo modo, López Herrera, expresa: Se entiende por sucesión particular el cambio de titularidad de una o más relaciones jurídicas de carácter patrimonial,

determinadas individualmente, es decir, individualizadas. Este tipo de sucesión puede resultar de un acto entre vivos (donación, venta, entre otros) o de un acto por causa de muerte (legado).

Se entiende por sucesión universal o a título universal, el cambio en titularidad de la totalidad de las relaciones jurídicas de carácter patrimonial de una persona (considerada como una entidad compleja, es decir, como un patrimonio total) (vg.: la mitad o 50%, una tercera parte o un 33,33%; una décima parte o un 10%. Al menos en materia civil, la sucesión universal solo puede resultar de un acto por causa de muerte de una persona natural (herencia): cualesquiera otros actos de naturaleza civil, que pueda tener cierta similitud con una sucesión a título universal (Vg.: venta de herencia. Art. 1.556 CC.), cesión de bienes (Arts. 1934 – 1949 CC), no son más que una serie de sucesiones a título particular, pues la sucesión universal implica el agotamiento de todo un patrimonio, incluyendo la desaparición de la capacidad de producción o de adquisición del anterior titular. (López Herrera, p. 19).

La Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos “LISDDRC”, prevé dos impuestos distintos, a saber, el de sucesiones hereditarias y el de donaciones. A pesar de que las Fundaciones y las Asociaciones Civiles están sujetas al pago del impuesto, sí:

- 1) Son beneficiarios de herencias y legados que comprendan bienes muebles o inmuebles, derechos o acciones situados en el territorio nacional (artículo 2 de la LISDDRC) o si:
- 2) Son beneficiarios de donaciones que se hagan sobre bienes muebles o inmuebles, derechos o acciones situados en el territorio nacional (artículo 57 de la LISDDRC), la LISDDRC faculta en su Artículo 9 al Ejecutivo Nacional para que exonere del pago de los mismos a ciertos tipos de Instituciones sin fines de lucro.

En efecto, el mencionado artículo 9 dispone:

Artículo 9: El Ejecutivo Nacional podrá exonerar del impuesto a:

1. Las entidades y establecimientos públicos cuyo objeto primordial sea de carácter científico, docente artístico, cultural, deportivo, recreacional o de índole similar.

2. Los establecimientos privados sin fines de lucro, que se dediquen principalmente a realizar actos benéficos, asistenciales, de protección social o con destino a la fundación de establecimientos de la misma índole o de culto religioso de acceso al público o a las actividades referidas en el ordinal anterior.

3. Las fundaciones instituidas testamentariamente cuando se dediquen a los fines previstos en los ordinales 1) y 2) de este artículo. (Negrillas nuestras Así, en virtud de la facultad conferida en el citado artículo 9 (facultad que fuese incluida en los mismos términos en la derogada LISDDRC) para exonerar del pago de ambos impuestos a determinadas instituciones, se dictó el Decreto N° 2.001 de fecha 20 de agosto de 1997, el cual derogó tácitamente los Decretos Nos. 2.024 y 2.194 que regulaban las exoneraciones en materia de sucesiones y donaciones.

En el mencionado Decreto 2.001, se exoneran del pago de ambos impuestos (sucesiones y donaciones) a las personas jurídicas allí mencionadas, previo cumplimiento de determinadas formalidades.

Ahora bien, la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos “LISDDRC”, no representa un impuesto que deje mucho al fisco nacional es un tributo de bajo rendimiento fiscal ya que son más las personas que mueren en situación de insolvencia que los que fallecen y dejan un conglomerado de bienes que legar. En torno a este punto han surgido diversas propuestas para reformar el “LISDDRC”, quizá para hacerlo más efectivo e incrementar su rendimiento fiscal, pero hasta hoy día no se tiene nada concreto. Mientras tanto constituye un tributo más que atenta con diversos factores legales y sociales, legales por qué la Constitución Bolivariana de Venezuela se centra en el Principio de Progresividad y tal vez la diligencia de este tributo no se aplique conforme al ideal de Justicia Social. En cuanto a lo social porque los más golpeados por la crisis económica no disponen de los suficientes recursos para hacer frente al pago del tributo. Esto pues represente la complejidad del tema propuesto y que se pretende analizar en esta investigación.

1.2.OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Objetivo General

Analizar el impacto del Impuesto sobre Sucesiones en los contribuyentes del Municipio Libertador del Estado Mérida entre 2010 y 2011

Objetivos Específicos

1. Identificar la normativa legal que regula a los contribuyentes en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y demás ramos conexos.
2. Determinar el cumplimiento fiscal de los contribuyentes del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y demás ramos conexos.
3. Analizar el grado de evasión de los contribuyentes ante la declaración del pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y demás ramos conexos.
4. Determinar los efectos que la declaración sobre sucesiones causa sobre los contribuyentes.

1.3.JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACION

El tema abordado en esta investigación es de relevante vigencia para los estudios del Derecho Tributario, tanto desde punto de vista académico y de investigación como desde la óptica de la aplicación de los dispositivos normativos del Derecho, ya que el desarrollo de la planificación tributaria y encuadramiento de nuevos supuestos de hecho para gravar distintitos aspectos de la actividad económica del contribuyente se han ido expandiendo, esto se debe quizá a la crisis económica que se ha esparcido a nivel mundial y que hacen que el fisco diversifique nuevas formas de ingreso público, y que han tocado los ingresos de la mayoría de los contribuyentes, ya que en la medida que se incrementen las cargas tributarias se incide de manera directa en la actividad económica de algunos contribuyentes. Venezuela no esta ajena a esta realidad. Esto sin duda alguna representa una arista importante en el espectro de investigación de los especialistas de derecho tributario y que requieren analizarse para su posterior explicación.

En este sentido, cabe acotar que la constante intervención directa o indirecta por parte de la Administración Tributaria sobre el patrimonio, la capacidad económica y adquisitiva de un contribuyente tiende a incrementarse, es por esta razón que surge el interés de llevar a cabo este trabajo, ya que sí bien en Venezuela impera el Principio de Progresividad como pilar fundamental del Derecho Tributario, la Declaración y pago del Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, incide considerablemente en el patrimonio del contribuyente. En principio debería existir en un modelo político y económico socialista, y este es el “deber ser”, una tendencia a disminuir el cobro de tributos y a restringir las bases imponibles de estos.

El Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos independientemente, que sea un tributo de bajo rendimiento fiscal, y que hoy día sea el centro de discusión por parte de los doctrinarios para reformarlo ó cambiar su

aplicación, sigue siendo un gravamen ineludible para el contribuyente ya que si no se presenta la declaración al fisco, el contribuyente no se puede disponer de sus propios bienes. Es por este conjunto de basamentos que se consideró este tema como la premisa fundamental de la investigación de este trabajo de grado.

1.4. ALCANCES DE LA INVESTIGACIÓN

- **DE CONTENIDO:** En la presente investigación se analiza la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos “LISDDRC”, igualmente se estudió el impacto sobre la capacidad contributiva del sujeto pasivo. El trabajo es de carácter tributario y buscó describir algunos los lineamientos de la política fiscal y exponerlos para elaborar programas de fiscalización adecuados y necesarios para poder disminuir la evasión y el fraude fiscal en este tipo de tributo.
- **TEMPORAL:** El estudio se fundamenta en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 y el Código Orgánico Tributario Venezolano de 2001.
- **POBLACIONAL:** La investigación posee un alcance que abarca a los contribuyentes y responsables, y a la Administración Tributaria de Venezuela del Municipio Libertador del estado Mérida
- **METODOLÓGICO:** Como cuarto factor de alcance se establece que el trabajo estuvo enmarcado en el contexto de la metodología científica, procedimientos y técnicas en declaraciones del impuesto “LISDDRC” y las apreciaciones de los funcionarios responsables tal como se expone en la introducción y en el marco teórico. En concordancia con los objetivos planteados es un estudio documental-descriptivo y analítico. Se procuró el alcance y desarrollo de los objetivos mediante el diseño de una investigación bibliográfica apoyada en una investigación documental de carácter analítico, en virtud de que los datos fueron tomados directamente de la realidad bajo estudio y se utilizaron documentos suministrados por la Administración Tributaria, así como las disposiciones legales relacionadas con la materia para analizar y evaluar la eficacia de la declaración y control tributario para el Impuesto sobre sucesiones.

Una vez concluida la investigación, los resultados obtenidos permitieron analizar las fallas y debilidades del sistema tributario y la incidencia de la aplicación del Impuesto Sobre Sucesiones y donaciones sobre el patrimonio del contribuyente.

1.5. LIMITACIONES

La sistematización de información que permitió desarrollar la investigación se ha convertido en conocimiento, esto representa un ejercicio intelectual de loable valor. Sin embargo, el trabajo se topó con diversos obstáculos para su culminación exitosa, sobre todo en la captación de la información, ya que se dificultó realizar las encuestas previstas en este esquicio investigativo. No obstante, cabe destacar que a pesar de los inconvenientes, se cumplieron los objetivos propuestos en la investigación.

CAPÍTULO II

Marco Teórico

2.1. Antecedentes de la investigación

Para delimitar la investigación, se pueden citar algunos antecedentes relevantes que necesariamente pueden constituir referencias de la investigación bien sea de manera indirecta o directa. En este orden de ideas se presenta en primer lugar la investigación denominada **“Efectos de la retención del impuesto al valor agregado en los contribuyentes especiales, en condición de agentes y sujetos de retención caso de estudio: Consorcio “Servicios de ingeniería, mantenimiento, construcción y operaciones” (SIMCO)”**, cuya autora es Vianel Vielma en el 2008, Trabajo especial de grado para optar al título de “Especialista en Ciencias Contables”, que se planteó como objetivo general: Analizar los efectos de la retención del impuesto al valor agregado en los contribuyentes especiales, en condición de agentes y sujetos de retención en el Consorcio: “Servicios de ingeniería, mantenimiento, construcción y operaciones” y finalmente generó información útil para la gerencia del consorcio SIMCO y para otras empresas que se encuentren en la condición de sujeto y agente de retención del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) y, pues al conocer el efecto que causan las reformas tributarias en la gestión administrativa de las empresas, podrán ser considerados para la toma de decisiones y así establecer estrategias que permitan la maximización de los beneficios fiscales; así como la reducción de posibles sanciones derivadas del incumplimiento de las disposiciones establecidas en el Código Orgánico Tributario, Ley de Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento y Providencias Administrativas N° 0056 y 0056-A. que sirve de

referencia indirecta a la presente investigación. De una u otra manera mencionan los impactos en las cargas impositivas en los contribuyentes y la necesidad de conocer, proyectar y entender la planificación tributaria, en este caso se mencionaban los contribuyentes especiales.

También se tomo en cuenta un estudio de Sandra Otálora de 2010 intitulado “Análisis de las políticas tributarias en Venezuela” que tenía como objetivo general establecer políticas tributarias que contribuyeran al ingreso fiscal venezolano y su redistribución basados en la teoría de impuestos progresivos. Resulta pertinente para esta investigación, ya que se toma en cuenta la progresividad de los impuestos en su aplicación, y lleva a entender necesariamente que la capacidad contributiva del sujeto pasivo no va en relación directa con los bienes sujetos a declaración, en específico el caso de la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones.

Finalmente se atendió a un interesante trabajo realizado en la Universidad del Zulia en 2007, intitulado “Los impuestos y el desfavorecimiento de la producción” realizado por las licenciadas Ledys Álvarez, Gabriela Sarmiento y Reina Suarez, que tuvo como objetivo general analizar el impacto de los impuestos en los contribuyentes, utilizando como variable principal la política fiscal, que según las autoras, ha sido mal aplicada a lo largo de muchos años, gobierno tras gobierno han implementado paquetes económicos que tratan de reactivar la economía nacional, pero fallan al no controlar el gasto público y mucho menos fomentar una cultura tributaria en los ciudadanos y empresas venezolanas. Sostienen también, que hoy día y desde hace algunos años, la realidad del sistema tributario venezolano ha experimentado ciertos cambios al constatar que los recursos petroleros no son suficientes y además volátiles, por tanto, se ha considerado importante dotar al Estado venezolano de un servicio de formulación de políticas impositivas y de Administración Tributaria, cuya finalidad consiste en: " reducir drásticamente los elevados índices de evasión fiscal y considerar un sistema de finanzas públicas fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productiva y

menos dependiente de la renta petrolera", cambio que se logró mediante la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) desde 1994.

Estas tres investigaciones coinciden en una misma premisa y tiene que ver con la influencia e impacto que puede tener la política fiscal y tributaria del país sobre los contribuyentes y subsecuentemente sobre su patrimonio.

2.2. Origen de los Tributos

La sociedad contemporánea se encuentra imbricada en un conjunto de relaciones económicas y otras que se derivan de las actividades del ser humano. Los individuos que conforman el conglomerado social tienen la obligación, de acuerdo a lo que estipula la ley, de colaborar económicamente o suministrar una parte de su erario a la Administración Pública. Partiendo de esta premisa se sustenta el tributo y su finalidad. En el presente estudio, se presentan los basamentos teóricos que apoyan lo relativo al Impuesto de Sucesiones y Donaciones y demás Ramos Conexos, legislación atinente a regular las obligaciones que los ciudadanos contraen con el fisco nacional.

De tal manera, resulta imperioso definir sucintamente el concepto de tributos, sus orígenes, la caracterización y prerrogativas de la Administración Tributaria nacional y lo referente al mencionado impuesto, las connotaciones señaladas se desarrollarán en los apartados subsiguientes.

En lo referente a la historia de los tributos, se entiende sencillamente, que al momento mismo donde emergen las relaciones del poder y la primacía del Estado frente al pueblo o conglomerado social, la superioridad de los gobernantes ante los gobernados y los diferentes medios coercitivos para someterlos, hacia que el común estuviera obligado a cancelar tributos o a dar a las monarquías parte de su erario. Así pues, todas las civilizaciones obligatoriamente y bajo distintos medios han sometido a sus connacionales a tributar, quizá la Edad Media y el predominio de las monarquías absolutistas, fueron las que más hábilmente sometieron a los vasallos a cargas impositivas onerosas.

Al respecto, Méndez (2005) *et al* señalan que desde la más remota antigüedad, los tributos emergieron como un mecanismo de expresión de las relaciones de poder de unos individuos sobre otros, es decir, la superioridad del Estado ante sus gobernados. Desde entonces nace la necesidad y obligación irrestricta de asumir cargas impositivas por parte de la ciudadanía para justificar su pertenencia

al conglomerado social. La tipología de tributos cancelados por los comunes en las distintas épocas del devenir humano, dependían estrictamente del sistema de gobierno y el contexto cultural en el que se desenvolvían los individuos. La forma de cancelarlos también variaba, podía ser en especies, trabajo o dinero. De igual manera, intervenían instrumentos legales que regulaban el pago de los tributos y servían como elementos mediadores entre los gobiernos y la sociedad sojuzgada por ellos.

Los autores precitados indican que el pago de tributos en el mundo occidental se encuentra ligado al nacimiento de las ciudades y los diferentes centros urbanos en la Edad Media. En la medida en que se fueron diversificando y especializando las actividades en este periodo, los gobernantes diseñaron métodos para cobrarles a los individuos el derecho de ejercer algún trabajo o actividad:

Si pagar impuestos es un hecho individual de trascendencia social, entonces la cultura tributaria es la variable que engloba ambas dimensiones. En Venezuela una cultura tributaria apenas puede considerarse como una posibilidad aún bastante incipiente en los horizontes de la relación Ciudadano-Estado. A nuestro juicio, esa cultura no se decreta, no se despliega ni madura a instancias del poder estatal porque desde ese ámbito se concibe, entiende e identifica sólo con el pago de impuestos. De manera que la receta desde el Estado, luce así: cultura tributaria = pagar impuestos. (Méndez, 2005, p.31).

El gran historiador, especialista en el desarrollo de la economía medieval, Henry Pirenne (1970) establecía que el origen de los tributos se remonta a la Edad Media en Europa. El Medioevo constituyó el marco espacial y temporal en el que se desarrolló el sistema feudal atendiendo a la preponderancia de una estricta relación de vasallaje. Tras la caída del imperio romano de occidente (476), Europa sufrió la violencia de los pueblos de origen germánico, quienes impusieron sus costumbres. A partir del siglo IX se configuran en Europa monarquías de origen feudal, respetando la usanza bárbara a la hora de establecer su sistema económico, entre ellos figuran el cobro de impuestos.

El sistema feudal estaba amparado en una rígida estructura piramidal, de base cerrada, en la que los señores feudales tenían grandes extensiones de terreno a su mando y vasallos para trabajarlas. Así pues, en la sociedad feudal imperaban gremios y cofradías y era natural que los monarcas cobraran impuestos a los estamentos más humildes, por ende, la carga tributaria que pesaba sobre los más necesitados era muy elevada. Los siervos de la gleba vivían a expensas de las tierras de los señores feudales. La relación de vasallaje entre el señor feudal y el campesinado era de por vida, éstos se sometían a la voluntad de su señor y debían trabajar hasta morir, no tenían derecho a la tenencia de la tierra, sino únicamente a usufructarla para el sustento diario:

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

El origen de los tributos con el transcurrir del tiempo no se fundamenta únicamente en matices ideológicos, sino más bien en cambios políticos, económicos, sociales y culturales que la sociedad confronta en una determinada época. En su evolución histórica, los tributos han adquirido características *sugeneris*, que le diferencian de las demás formas de ingresos que conforman en erario público de una nación.

Las costumbres medievales, se extrapolaron al “nuevo mundo” a través de la conquista y colonización del continente por los españoles. La usanza en materia tributaria y todo lo relativo al cobro de impuesto y la obligación tributaria con el Estado, son principios heredados del Derecho español.

Del mismo modo, en el caso venezolano, el régimen tributario, se ha acoplado a las circunstancias políticas y económicas y el contexto general donde se desarrolla. En el siglo XIX, después de la emancipación, predominaban los impuestos indirectos (no repercuten en forma directa sobre los ingresos, sino que recaen sobre los costos de producción). Terminada la gesta independentista, era difícil gravar el impuesto en los artículos traídos desde el exterior, este fenómeno se explica, por el hecho de que señalado fue trágico de la historia nacional, caracterizado por la anuencia de guerras civiles y escaramuzas entre caudillos y líderes personalistas, por tanto, el cobro de tributos, se hacía prácticamente insostenible. (Carrera Damas, 1984).

A propósito, el historiador y catedrático Carrera Damas (1984), señala que tras una centuria de sangrientas luchas intestinas, en los albores del siglo XX emergen una incipiente estabilidad, con la acción de los caudillos andinos en el poder, se concreta la unificación del país. La larga dictadura gomecista (1908-1935) deja como impronta el fin de las luchas caudillescas y el nacimiento del predominio estatal en todas las esferas nacionales, se empieza a organizar el sistema tributario con la llamada renta interna, gravando con cargas impositivas: al cigarrillo, licores, timbres fiscales y sucesiones; así como también, los impuestos en las aduanas. Para el año 1942, esta situación cambia y surge la necesidad de implementar el llamado impuesto sobre la renta, el cual tiene como principal contribuyente a la industria petrolera, está fue una de las tantas reformas económicas aplicadas en el gobierno del general Isaías Medina Angarita (1941-1945).

2.3. Finalidad del tributo

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

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

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

2.4. El Sistema Tributario venezolano

Se conoce como sistema tributario el conjunto de impuestos que rigen un país en un determinado momento de su evolución histórica. Universalmente existe la tendencia a que el Estado cobre una variedad de impuestos, no se restringe la capacidad impositiva a uno sólo. Desde el punto de vista normativo, o la óptica del deber ser, un sistema tributario se reconoce como un conjunto adherente, sistemático o interrelacionado de impuestos que rige a un país en un lapso temporal específico, tiene que cumplir una serie de parámetros precisos para que se torne en una estructura tributaria idónea. De acuerdo a ello, un sistema tributario debe ser diseñado atendiendo a las siguientes premisas:

- Debe permitir alcanzar los objetivos de la política fiscal (máxima equidad posible, menor interferencia posible en la asignación de los recursos de la economía para promover así el crecimiento y la estabilización de la actividad económica en su conjunto)
- Minimizar los costos del sistema, ya sea los que incurre el contribuyente como los de la administración fiscal (la organización fiscal dedicada a la precepción y el control impositivo).

Lograr un rendimiento fiscal adecuado, lo que implica alcanzar una recaudación en función de los objetivos propuestos, tanto desde el punto de vista del financiamiento del gasto público como de incidir en la economía

Todo Estado debe tener una forma para la satisfacción de las necesidades colectivas de los ciudadanos, Venezuela no es la excepción. Así pues, por esta razón se ideó un sistema tributario para permitir disponer de una suma de medios para lograr la esencia de un Estado sin importar su forma y sistema de gobierno, pues hasta los regímenes más autocráticos no prescinden de un sistema de recaudación impositiva. En el caso venezolano, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela consagra el establecimiento de un sistema tributario basado en los principios de legalidad, en el que se establece la imposibilidad de cobrar impuestos,

tasas o contribuciones que no estén amparados en la ley, así como ninguna otra forma de incentivos fiscales, tales como rebajas, exoneraciones ni exenciones.

Por otra parte, el principio de progresividad establece que a mayor ingreso mayor impuesto. Ambos están acompañados por la noción de la distribución de las cargas públicas, como deber ineludible de los ciudadanos, sin importar raza, credo, nacionalidad, condición social, entre otros, puesto que hasta se prescinde de elementos como la capacidad, ya que lo que se busca es que la mayor cantidad de personas, como sea posible, atiendan al cumplimiento efectivo de esta obligación en general.

2.5. El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT

Arispe (2002), parafraseando a Moreno, señala que el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) nace con la finalidad de proponer un mecanismo alternativo a la crisis existente en Venezuela en la Administración Pública. “Fue debido al agotamiento del paradigma rentista petrolero y la necesidad de modernizar el sistema de Finanzas Públicas, orientado como un gran servicio de información con objetivos de incrementar la recaudación, modernizar la estructura tributaria nacional y mejorar la cultura tributaria”.

El SENIAT nace en medio de un clima político difícil, pues en el momento de su creación, Venezuela estaba pasando por una crisis política y estructural de grandes proporciones, de tal manera, que el Estado crea el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, mediante Decreto Presidencial N° 310 de fecha 10 de agosto de 1994. La iniciativa tenía como finalidad, paliar la crisis fiscal y frenar y el desajuste petrolero. Además, tiene como atribuciones principales inspeccionar, fiscalizar y ejercer resguardos de los tributos internos y aduaneros. Determina, previene e investiga los ilícitos e impone sanciones de acuerdo como lo dictaminan las leyes respectivas. (Ibídem). El SENIAT se crea con el propósito de instaurar un sistema nacional de tributación, dotado de un plan que garantiza un servicio de políticas públicas impositivas y de administración tributaria, con la finalidad de incrementar la recaudación fiscal y por antonomasia disminuir la evasión fiscal, práctica bastante fomentada tras no existir en el país una sólida cultura tributaria.

En este sentido, Arispe, “menciona las atribuciones del SENIAT, entre las que destacan: ejercer plenamente sus facultades de fiscalización, es decir supervisar a un mayor número de contribuyentes, así como también controlar los agentes de retención o percepción tal como lo establece el Código Orgánico Tributario” (2002, p. 9), donde se indica la responsabilidad directa de los funcionarios del sector público y del privado por su intervención en actos de comercialización, en que se encuentra

involucrada la tributación, y con eso, incentivarlos a que cumplan con las Obligaciones Tributarias y los deberes formales que establece la normativa jurídica vigente.

Esta premisa está orientada a evitar los vicios de la evasión fiscal o aquellos actos orientados a incumplir con el fisco nacional. Al activar esos mecanismos, el Estado intenta inyectarle eficiencia al sistema nacional de recaudación de impuestos. El Estado venezolano, a través del SENIAT vela por que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias. De igual manera, la nación está obligada a responderle adecuadamente a la población a través de los instrumentos legales ideados para tal fin, pues no solamente en los contribuyentes formales recaen las responsabilidad legal por incumplimiento tributario, sino también los funcionarios públicos que integran el SENIAT están proclives a ser sancionados como lo determine la ley si incumplen con sus deberes. (Arispe, 2002, p.30).

Pese a la inexistencia por muchos años de una sólida cultura tributaria en el territorio nacional y los inconvenientes que se derivan de tal circunstancia, no obstante, cabe señalar que los venezolanos toman conciencia sobre la importancia de pagar los impuestos cabalmente. En este sentido, establece que existe una reticencia a los tributos en muchas partes del mundo, menos que menos si los encargados de administrarlos no destinan los recursos adecuadamente. No obstante, si se trabaja mancomunadamente en la formación de una Administración Tributaria eficiente, la ciudadanía podría aceptar con mayor beneplácito su obligación tributaria. Según lo emite el autor, canalizar esfuerzos serios para cultivar una óptima cultura tributaria en Venezuela, es una de los máximos retos que asume el SENIAT.

Si bien es cierto que el país no tiene forjada una cultura tributaria, también hay que acotar que es del seno de las instituciones públicas pertinentes y de los mismos contribuyentes de donde debe partir la iniciativa de cumplir las obligaciones con el fisco nacional. Mientras estos escenarios de conciencia no se den, pues difícilmente el pago de impuestos vera concretado su finalidad.

2.6. El Tributo

El tributo está relacionado con la responsabilidad pecuniaria que tienen los individuos que conforman el engranaje social con el Estado. En tal relación, los ciudadanos de determinado país se encuentran sugestionados al Ejecutivo, han de cumplir sus obligaciones de acuerdo a los dictámenes legales y la nación de manera análoga, ha de responder a la ciudadanía sobre el destino que los tributos tienen.

En el Diccionario de la Real Academia Española (RAE) se le otorga a la definición tributo la siguiente connotación: (...) es un ingreso de un poder público que tiene carácter de ingreso de derecho público, en el sentido de originarse por el puro imperio o aplicación de la ley. Por su parte, Fonrouge (1987) define al tributo como la prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.

Del mismo modo, Osorio (2006) le atribuye a la palabra tributo el siguiente significado: Impuesto, contribución u otra obligación fiscal /Gravamen, carga/ Servidumbre/ obligación. El vocablo tributo es heredad del vocablo latín *contribuere* que significa dar, lo mismo en sentido coercitivo. En sentido voluntario, se entiende como tributo cuando se ayuda, colabora, aporta, dona; obviamente no se trata de un sinónimo pleno del tributo o impuesto, puesto es una voz a fin, más no idéntica

La palabra tributo proviene del latín *Tributum* , que significa carga continua de dinero o en especie que debía entregar el vasallo al señor en reconocimiento de señorío o el súbdito al Estado para la atención, a su vez de las llamadas cargas públicas. Igualmente, se le confería el carácter de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud Son las prestaciones en dinero que exige el Estado en ejercicio de su poder de imperio y en virtud de una ley a fin de satisfacer las necesidades colectivas.

En este sentido Villegas (1992) , define los tributos como prestaciones de dinero, siendo este último una de los soportes de la economía monetaria; en el ejercicio del poder de imperio, ya que el Estado coacciona o tiene la facultad de compeler al pago de la prestación requerida a través de la potestad tributaria ; surgiendo en virtud de una ley , puesto que los tributos no existen si no están amparados por un instrumento legal , atendiendo al principio de legalidad; con la finalidad de cubrir los gastos que persigue el Estado al cobrar tributos , el objetivo del tributo es fiscal, pues está orientado a la satisfacción de las necesidades públicas.

2.7. Clasificación de los Tributos

La clasificación tributaria más aceptada por la doctrina y el derecho positivo los dividen en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

1) Impuestos

Están comprendidos por las cantidades que el sector público detrae del sector privado en forma coactiva como mecanismo de contribución al financiamiento general a la actividad pública. Dicho presupuesto indica que la característica definitoria de un ingreso público es la coactividad, puesto que el impuesto debe estar tipificado en la ley respectiva sin contraprestación directa, es decir, la persona que los paga, no adquiere derecho a recibir mayores cargas públicas que quien no los paga, el que paga más impuestos no adquiere derecho a más prestaciones que quien paga menos.

También se pueden definir los impuestos como la prestación económica exigida a los particulares y empresas por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el objeto de financiar los gastos públicos. Los impuestos son los medios o recursos que requiere el sector público para cubrir la diferencia entre los gastos y los ingresos procedentes de otras fuentes, como las tasas, contribuciones, actividades económicas del Estado, entre otros.

De igual forma se definen como las transferencias económicas exigidas por el Estado, partiendo de su poder coactivo, las que no generan obligatoriamente una contraprestación dictada para el contribuyente.

2.8. Clasificación de los impuestos

Según un resumen desarrollado a partir de Moya M. (2006), la clasificación dependerá en primer término de la relación entre sujetos: En Directos e Indirectos,

- a) *Impuestos directos*; son impuestos que gravan la renta, el ingreso, los beneficios, la acumulación de riqueza, los valores en activos financieros y reales, o el ejercicio de actividades económicas con fines de lucro.
- b) *Impuestos indirectos*; con impuestos que gravan al gasto, el consumo de bienes o la transferencia de riqueza, tomando como indicado la presunción de capacidad contributiva o las actividades relacionadas con la producción de bienes.

Según la tarifa se clasifican en impuestos fijos, proporcionales, progresivos, y regresivos.

- a) *Impuesto fijo*; es aquel donde el monto de imposición se mantiene invariable independientemente de la cuantía de hecho generador del tributo.
- b) *Impuesto proporcional*; se da cuando la alícuota del impuesto se mantiene invariable ante cualquier monto del hecho generador de tributo.
- c) *Impuesto progresivo*; es cuando la alícuota del impuesto aumenta para mayores valores de la base imponible.
- d) *Impuesto regresivo*; Es cuando la tarifa disminuye a medida que la base imponible se incrementa.

Según la manifestación que se grava se puede clasificar en: sobre la ganancia, sobre el capital, e impuesto sobre el gasto.

- a) *Impuesto sobre la ganancia*; en esta clasificación se encuentra el impuesto sobre el ingreso o la renta, esta grava la riqueza cuando constituye una ganancia, no tiene que ver con su origen la actividad realizada.

- b) *Impuesto sobre el capital*: este impuesto grava la riqueza ya formada, puede determinarse de diversas maneras, ya sea sobre el patrimonio neto, los activos o sobre el capital.
- c) Impuesto sobre el gasto; es llamado Impuesto al Consumo, corresponde a un impuesto indirecto, que grava la capacidad contributiva cuando se adquieren bienes y servicios.

2) Tasas

Villegas (2002) considera que la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con la actividad del Estado, divisible e inherente a su soberanía hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.

La principal diferencia entre el impuesto y la tasa es que mientras que en el impuesto no hay contraprestación, en la tasa si se concreta una contraprestación por parte del Estado mediante la prestación de un servicio individualizado con el obligado.

3) Contribuciones especiales

Es una especie tributaria independiente del impuesto y la tasa, constituida por las actividades estatales con fines generarles, ya que genera beneficios individuales o de grupos sociales. También se conoce como Contribuciones de mejoras o por mejoras.

Son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por parte del contribuyente de un beneficio o un aumento en el valor de sus bienes (plusvalía) como consecuencia de la realización de obras públicas, del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

Es una especie tributaria independiente del impuesto y de la tasa que está constituida por la actividad que el Estado realiza con fines generales, que

simultáneamente proporciona una ventaja particular al contribuyente. El destino es necesario y exclusivamente el financiamiento de esta actividad.

Villegas (2002), distingue dos categorías de contribuciones especiales.

- a) Contribuciones por mejoras: son tributos debidos por un sujeto pasivo , en razón del mayor valor de la plusvalía , que beneficia a un determinado inmueble, con ocasión de la construcción de una obra pública, que hace que dicho bien obtenga un mayor valor, lo cual se convierte en una ventaja económica para el propietario (sujeto pasivo) del inmueble.

Contribuciones parafiscales: son aquellos creados con el fin de asegurar una fuente de financiamiento autónomo para algunos entes públicos que realizan actividades en pro de los sujetos pasivos de dicho tributo. Como ejemplo de este tipo de contribuciones se encuentra el Instituto Venezolano del Seguro Social, el INCES y Política de Vivienda u Hábitat.

2.9. El Derecho Tributario

Moya Millán (2006) establece que el Derecho Tributario es la rama del derecho que se encarga de estudiar las normas jurídicas referidas a los tributos, pudiendo así reglamentarlos en distintas formas. El autor precitado, citando a Guiliani Fonrouge lo define como la rama del Derecho Financiero que estudia el aspecto jurídico de la tributación en sus diversos matices. Debido a la amplitud de temáticas que abarcan el derecho financiero, es más propicio circunscribirse a una arista del mismo, en este caso, el derecho tributario o impositivo, cuyas normas pueden ser sistematizadas bajo la óptica del método científico.

La Carta Fundamental otorga al Estado la potestad de exigir a las personas el cumplimiento del deber de contribuir. Pero “tal potestad no es onnimoda sino que se halla limitada en los modernos Estados de derecho.” (Villegas 2002, p. 87).

En palabras de Fraga (2006):

El poder tributario, entendido como facultad de crear tributo, no es limitado, sino que tiene unas fronteras muy nítidas que han sido definidas en la propia Constitución y dentro de la cuales ha de desenvolverse su ejercicio. Estos límites son los principios constitucionales de tributación (p.14).

Para Jarach (1996) “deben considerarse como principios de la imposición aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración (p. 299).

Neumark (1994), califica esos principios de la imposición como “preceptos del deber ser”, tratándose pues, de establecer criterios que permitan enjuiciar la racionalidad de un sistema fiscal concreto o de una determinada política fiscal (p. 24).

En este sentido, los principios constitucionales en la tributación revisten de una gran trascendencia por cuanto “no meras orientaciones o simples aspiraciones del constituyente, sino verdaderos imperativos categóricos que , según el caso, se exigen

como derechos o garantías de los ciudadanos frente al ejercicio del poder tributario”(Fraga , 2006, p.14).

Considera Jarach (1996), que “dichos principios son, a veces, simples reglas empíricas formuladas por la doctrina “. Continúa este reconocido autor expresando:

A veces, los principios coincidentes o análogos a los doctrinales, son recogidos por las cartas constitucionales y, por tanto, adquieren un carácter jurídico y dan lugar a pronunciamientos jurisprudenciales que, en algunos casos, divergen sustancialmente de la elaboración científica de los principios que les dieron origen (p.29).

Finalmente, la importancia jurídica de los principios constitucionales de la tributación se condensa en la siguiente apreciación de Fraga (2006), citando la jurisprudencia nacional en sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa del año 2003:

Por su naturaleza, los principios constitucionales de la tributación, no sólo poseen la fuerza vinculante y obligatoria propia de toda norma constitucional , sino que incluso anteceden al pacto constitucional , porque se trata de valores superiores, inmutables e intemporales de las sociedades civilizadas que trascienden las convulsiones políticas , económicas y sociales propias de cada época y que no pueden resultar afectados por los cambios que de tiempo en tiempo se producen en el Derecho positivo o por obra de las interpretaciones casuísticas de los operadores jurídicos. Por eso se ha dicho que “los actos del Poder Público quedan inevitablemente sujetos al derecho, y vale también decir a los principios generales que lo inspiran y los valores que persigue.” (p.14).

En el ordenamiento tributario venezolano, los principios constitucionales se clasifican en dos grupos, a saber: principios formales y principios materiales. El principio formal por excelencia es el de la legalidad tributaria, mientras que los principios materiales son los siguientes: igualdad tributaria, capacidad contributiva, generalidad, progresividad, no confiscatoriedad, elevación del nivel de vida de la población, recaudación y protección de la economía nacional

2.10. Principios Constitucionales que rigen el sistema tributario nacional

Los principios que rigen el sistema tributario nacional son los siguientes:

Principio de la Legalidad

Según la autora, la doctrina le confiere el cariz de regla fundamental del Derecho Público, “cuya virtud requiere que todo tributo sea sancionado por una ley ” emanada del órgano constitucional que tiene potestad legislativa, llámese Congreso o Asamblea Nacional. Acorde a los preceptos establecidos en la Constitución y las Leyes. En este sentido, el principio de Legalidad está consagrado en el artículo 317 de la Carta Magna. El principio nace por la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho a la propiedad, el cual se encuentra igualmente establecido en el artículo 115 de la CRBV. De igual manera el Código Orgánico (2001) Tributario hace referencia a este principio en el artículo 3, el cual esgrime lo siguiente:

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

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

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

1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.

3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.

4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código.

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

Parágrafo segundo: En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Tercero de este artículo. No obstante, cuando se trate de impuestos generales o específicos al consumo, a la producción, a las ventas o al valor agregado, así como cuando se trate de tasas o de contribuciones especiales, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que anualmente en la ley de Presupuesto, se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca.

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

Ciertamente, este precepto legal es un mecanismo de la Administración Tributaria para impedir los posibles abusos en contra de sus administrados. Los tributos se deben establecer por medio de las leyes, es decir, a través de disposiciones de carácter general y emanado del poder legislativo. Todo tributo, rebajas y exenciones deben estar expresados en un instrumento jurídico, de tal manera que su cumplimiento sea obligatorio para todos los ciudadanos que incurran en el hecho imponible.

Principio de Generalidad

Este principio se fundamenta en el artículo 133 de la CRBV; el cual establece. “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”. Esto se interpreta, a que el Estado jurídicamente impone una obligación general a todos los ciudadanos que residen en el país. No obstante, la generalidad está constituida por exenciones y exoneraciones de carácter excepcional (p. 150). Este principio alude al carácter ostensivo de la tributación, con el se explica que la persona física se hallan en las condiciones que marcan, según lo establece la ley, la aparición del deber de contribuir, este debe ser cumplido, cualquiera sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad y cultura.

Principio de Igualdad

Moya Millán (2006), define este principio de la siguiente manera: “significa que la ley misma tiene que dar un tratamiento igual, que tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias o sea que los legisladores deben cuidar que se dé un trato igualitario a los contribuyentes (p.115)”

La Carta Magna lo consagra en su artículo 21, de esta manera:

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

1. *No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado*

anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona.

- 2. La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables; protegerá especialmente a aquellas personas que por alguna de las condiciones antes especificadas, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.*
- 3. Sólo se dará el trato oficial de ciudadano o ciudadana; salvo las fórmulas diplomáticas.*
- 4. No se reconocen títulos nobiliarios ni distinciones hereditarias.*

Este principio se encuentra ligado a la capacidad contributiva, pues observa todos los valores sobresalientes para la actividad del Estado, que contribuyan a las metas de la política fiscal por él diseñada. En este artículo se señala que no debe excluirse a ningún sector de la población para el pago del tributo. En la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el artículo 21 establece que todas las personas son iguales ante la ley.

Principio de Progresividad

Según Moya Millán (2006) también es conocido como proporcionalidad. Lo cual se traduce a la fijación de tributos a los ciudadanos del país tiene que ser proporcional a los ingresos percibidos, es decir, a su capacidad contributiva. Mientras mayor sea el ingreso mayor será el impuesto. Este precepto está consagrado en el artículo 316 de la Carta Magna:

La progresividad, según la doctrina, es concebida como paridad ante la Ley, progresividad se asume como la igualdad relacionada con la capacidad contributiva de cada quien. Entendiéndose como la relación de la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de la misma, es decir, a mayor ingreso percibido por el contribuyente, mayor será el grado

del gravamen aplicado. Con este principio se desea establecer que las personas tributen acorde a su capacidad de ingreso o de manera proporcional a su erario.

Principio de no Confiscatoriedad

Según lo estipula la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000) en sus artículos 115 y 117, el Estado asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, prohibiendo expresamente la confiscación de los bienes privados.

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

Artículo 117: *Todas las personas tendrán derecho a disponer de bienes y servicios de calidad, así como a una información adecuada y no engañosa sobre el contenido y características de los productos y servicios que consumen, a la libertad de elección y a un trato equitativo y digno. La ley establecerá los mecanismos necesarios para garantizar esos derechos, las normas de control de calidad y cantidad de bienes y servicios, los procedimientos de defensa del público consumidor, el resarcimiento de los daños ocasionados y las sanciones correspondientes por la violación de estos derechos.*

Moya Millán (2006) citando a Ataliba define la no confiscatoriedad :

...Este principio se traduce en la exigencia de que la tributación sea graduada de forma tal de adoptarse a la riqueza de los contribuyentes. Implica que cada ley tributaria tome aspectos de esta riqueza, pero sin destruir la base creadora. Tanto el conjunto de impuestos, como cada impuesto, han de adaptarse a la capacidad económica de los contribuyentes. Y por capacidad económica ha de entenderse la real capacidad de poder ser disminuida patrimonialmente, pero sin destruirla, y sin que pierda la posibilidad de persistir generando la riqueza que es materia de tributación...” (p. 152).

Mediante este precepto, el Estado venezolano se encuentra imposibilitado a cobrar tributos con bienes inmuebles o muebles, ya que las obligaciones tributarais

únicamente serán saldadas con dinero. Este principio tiene como finalidad la protección de la propiedad, siendo ésta la garantía fundamental del estado democrático y de derecho.

Artículo 317 CRBV. *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.*

Principio de Justicia Tributaria

Dicho principio se encuentra establecido en el artículo 316 de la CRBV, admite que un tributo es justo en la medida que grave a todos los ciudadanos con similar intensidad. Moya Millán (2006) hace alusión al respecto: ...El sistema tributario debe procurar la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del responsable o contribuyente pero respetando el principio de la progresividad.” (p. 153).

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.*

Principio de la No retroactividad

Este principio reza que la ley no fue creada para regular situaciones en el pasado sino en el presente, es decir que las leyes que están vigentes hoy día no fueron creadas para regular decisiones ya tomadas o supuestos de hecho de leyes ya derogadas.

Moya Millán (2006) citando a Maggiore esgrime lo siguiente:

Considera que no han faltado los defensores del principio de retroactividad, en virtud del cual la Ley se aplicaría a hechos cometidos antes de su vigencia. Así ha sostenido que la nueva ley, ya sea más benigna o más severa, debe aplicarse a hechos anteriores a su vigencia, por razones de defensa social; si se ha dictado una nueva ley, ello significa que se cree que está es la más adaptada en orden a la defensa de la sociedad y, por ello, debe imperar de forma absoluta... (Ibídem).

En Venezuela se aplica siempre y cuando sea favorable al infractor o reo, artículo 24 de la CRBV y artículo 8 del Código Orgánico Tributario.

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

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

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

Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor. Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo.

2.11. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Demás Ramos Conexos

En cuanto a la génesis de los impuestos referidos a las sucesiones Jarach (1996), explicaba que originalmente los impuestos sucesorios, como los de la época de Augusto, fueron concebidos como impuestos directos, pero a través de la evolución medieval que desembocó en las leyes de registro del año VII de la Revolución Francesa, los impuestos sufrieron una gran transformación, ya no se gravaba un enriquecimiento de los herederos, sino que se aplicaba un impuesto derivado de la sola transferencia.

Parafraseando al Diccionario Jurídico Osorio (2006) se entiende como sucesión lo siguiente:

Quiere decir en su primera acepción, entrada o continuación de una persona o cosa en lugar de otra. No obstante la amplitud del concepto, es corriente limitarla a otra de las acepciones gramaticales referidas a la entrada como heredero o legatario en la posesión de bienes de un difunto. La sucesión *mortis causa* o el conjunto de bienes, derechos o las obligaciones transmisibles a un heredero o legatario. Sin embargo, la sucesión puede igualmente originarse entre vivos, como ocurre con frecuencia en materia comercial con relación a quienes adquieren una empresa o fondo común y continúan la acción y los negocios de sus antecesores. / En la sucesión se llama causante, autor, subrogante, representado, transmisor, al que transfiere, al que recibe o adquiere, heredero.

La connotación en si adquiere varios matices que es importante considerar, según el citado diccionario jurídico la sucesión a título universal esta referida a la totalidad de patrimonio o una parte proporcional a este, es equivalente a la herencia en sentido estricto y al sucesor se le denomina heredero por analogía.

En cuanto a la sucesión *inter vivos*, las misma se refiere a la sucesión que se produce a través de un contrato , como la compraventa , la cesión, las donaciones, la permuta y todos aquellas que dictamine la ley que se pueda ejercer entre personas vivas. De manera contraria, la sucesión *mortis causa* establece la transmisión de

derechos u obligaciones tras la muerte de una persona y en cuestión de su patrimonio.

En este orden de ideas, otra de las variantes conceptuales que se ha de tomar en cuenta es la referida a la sucesión testamentaria o testada: es la que tiene que ver con el cumplimiento de la voluntad del causante, cuyas únicas limitaciones están circunscritas a las disposiciones precisas de la ley. Por otra parte, la sucesión intestamentaria o *ah intestatato* es aquella en la que el causante no ha dejado un testamento, y los bienes legados se distribuyen de acuerdo a lo que dictamine la ley, en ausencia de herederos, el Estado se hará de los bienes del difunto.

En el diccionario jurídico Cabanellas (2006) se establece que: la sucesión es la Sustitución de una persona por otra, Reemplazo de cosa por cosa, Transmisión de derechos u obligaciones, entre vivos o por causa de muerte, Herencia., Prole, descendencia, procedencia, origen, legado.

Por consiguiente, Moya Millán (2006) parrafeando a Jarach, explica que los impuestos sucesorios parten de la época del emperador romano Augusto. En la Edad Media también sufrieron sus transformaciones. En su última evolución (...), al gravarse cada hijuela, donación o legado, adquiere nuevamente la fisonomía de un impuesto directo sobre los enriquecimientos individuales derivados de transmisiones gratuita (p. 325). De igual manera cita a López Herrera, el cual le interpreta. “Se entiende por sucesión particular el cambio de titularidad de una o más relaciones jurídicas de carácter patrimonial, determinadas individualmente, es decir, individualizadas. Este tipo de sucesión puede resultar de un acto entre vivos (donación, venta, entre otros).

En cambio, se entiende por sucesión universal o a título universal, el cambio de la totalidad de las relaciones jurídicas de carácter patrimonial de una persona (entidad compleja, patrimonio total). En los actos civiles, la sucesión universal únicamente puede ser producto de causa de muerte de una persona natural (herencia). Así lo

estipulan los artículos 1934-1949 del Código Civil venezolano. Del mismo modo, la sucesión universal implica el agotamiento de todo el patrimonio.

Ahora bien, la Ley de Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y demás ramos conexos, fue promulgada el día 31 de agosto de 1.982 y puesta en vigencia a partir del 30 de septiembre del mismo año. Esta ley fue reformada el por Decreto N° 360 el 5 de octubre de 1.999 y puesta en vigencia en Gaceta Extraordinaria N° 5.391 el 22 de octubre de 1.999, por el presidente Hugo Chávez Frías

Según lo explica, el Diccionario Jurídico Cabanellas, el impuesto sobre sucesiones y donaciones es conocido como el gravámen que recae sobre el trafico patrimonial, con la diferencia de que dicha transmisión no tiene lugar con el fallecimiento de su titular, si no que esa transmisión ocurre entre personas vivas, es decir, a través de actos “Inter. vivos”; dicho gravámen se genera desde el momento de la manifestación al Fisco Nacional de la voluntad de donar, es decir, convenir en realizar un contrato de donación de determinado bien; la exigibilidad del susodicho impuesto, depende del otorgamiento del documento que dé autenticidad a la donación que se pretende hacer.

En el artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y demás Ramos conexos se refiere a: “Las transmisiones gratuitas de derechos por causa de muerte o por actos entre vivos serán gravadas con el impuesto a que se refiere la presente ley en los términos y condiciones que en ella se establecen”.

Del mismo modo en el Artículo 156, numeral 12 de la CRBV se contempla lo siguiente: “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 recaudos conexos...”

De acuerdo a lo expuesto por Moya Millán (2006) la obligación tributaria en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Demás Ramos Conexos, hace que la obligatoriedad en el pago del impuesto recaiga en:

Quedan obligados al pago del impuesto, los beneficiarios de herencias y legados que comprendan bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, sean en calidad de contribuyentes o responsables. Los herederos y legatarios responden individual y particularmente al impuesto que recae sobre su propia cuota “(p. 327).

Hecho Imponible

Al respecto Moya Millán (2006) cita a Zuleta, alegando lo siguiente:

...En materia de impuesto sobre sucesiones, el hecho imponible presupuesto material de su creación, lo constituye la muerte, única causa de extinción de personalidad del ser humano; en sentido biológico, entendida como la cesación de las funciones vitales del individuo. Pero el derecho material de la muerte, tiene igualmente efectos jurídicos determinantes (...): extinción de la personalidad legal del sujeto, de modo que con la desaparición física del individuo, cesan sus derechos y deberes extrapatrimoniales, salvo los derechos susceptibles de valoración económica en donde precisamente opera la transmisión regida por el derecho sucesoral. Surten efecto, igualmente, las disposiciones testamentales de última voluntad del de cujus.” (Ibídem).

Asimismo, señala que el Código Civil no define tácitamente la sucesión, pero indica que la sucesión tiene un carácter civil, constituida por la circunstancia de que el patrimonio de una persona natural queda sin titular, por tanto se da inicio al proceso de transmisión patrimonial, emergiendo elementos como la vocación hereditaria y los requisitos necesarios para poder heredar, aceptar o repudiar la herencia. D allí pues que Código Civil venezolano establezca en el **Artículo 993: La sucesión se abre en el momento de muerte y en el lugar del último domicilio del de cujus.**

Es decir, el presupuesto inmanente para dar paso a la sucesión es la muerte natural del causante, cuando la persona muere, se declara no presente o ausente, de acuerdo a la legislación respectiva su patrimonio no tiene titular, por analogía, dicho

patrimonio se ha de atribuir a otros individuos o causahabientes, herederos y/o legatarios del fallecido. Tras acaecida la defunción o la extinción física de la persona natural, se da inicio a la tutela jurídica del occiso y todo esto está tipificado por una legislación determinada.

Haciendo énfasis a la visión del autor precitado, se tiene que los modos de transmisiones de las obligaciones se dan de la siguiente manera:

- a) Según la naturaleza de la causa que provoque la transmisión: La cual es denominada mortis o transmisiones hereditarias, la misma está determinada por aquellas situaciones en que una obligación o un derecho de crédito pasa de un deudor a un acreedor que ha fallecido a sus respectivos herederos.
- Otro se da con la transmisión de actos entre vivos, es decir, que son todas aquellas situaciones sustentadas en el hecho de que el derecho u obligación de crédito pasa a otros sujetos pasivos o activos por medio de actos llevados a cabo por ellos (deudor- acreedor).
- En otra de las categorías resalta las transmisiones activas, las mismas están explicadas por las transmisiones de los derechos de créditos, por actos mortis causa o por acto entre vivos. La misma se da entre acreedores.
- La última categoría son las transmisiones pasivas, las cuales están comprendidas por actos mortis causa o por actos entre vivos, esta vez se da entre deudores.
- b) De acuerdo a la naturaleza de la persona o personas que suceden a los primeros sujetos de la relación obligatoria:
 - Transmisiones a Causahabientes Universales o Título Universal: Consiste en la transmisión de la obligación o derecho de crédito a personas que suceden al otrora titular de la relación obligatoria en la totalidad de su patrimonio o en una parte de alícuota. Ocurre en actos mortis causa entre vivos.
 - Transmisiones de causahabientes a título particular. Las mismas pueden ocasionarse por actos mortis causa (legado) o actos entre vivos (contratos).

También enfatiza que la sucesión no siempre se da con la muerte natural de la persona. De manera casi generalizada existe la tendencia de confundir la sucesión con la herencia. La sucesión es una forma de suceder los derechos de una persona, ya sea a causa de un fallecimiento violento (accidente de tránsito, aviación, robo, riña, etc.) o en forma natural. Del mismo modo, podría darse el escenario de que se declare la presunción de muerte o la ausencia del Causahabiente por un Tribunal Civil, allí se estaría en la presencia de un supuesto que originaría el impuesto (p. 330).

Existe la sucesión de actos entre vivos, como son la venta, cesión, donación, contrato, etc. , y la ocurrencia del hecho imponible no es la muerte. El hecho imponible se materializa con la entrega de la cosa vendida, cedida, donada, etc. A nuestro entender la herencia, según lo establece la ley que la regula, la materialización del hecho imponible es la apertura de la sucesión y no la muerte” (Ibídem).

La Base Imponible

La base imponible la constituye la base líquida que corresponde a cada heredero. La ley establece que el patrimonio neto dejado por el causante se determinará restando de la universalidad de los bienes que forman el activo, la totalidad de las cargas que forman el pasivo, con las reglas y limitaciones establecidas. En la determinación del patrimonio neto hereditario no se incluirán los bienes exentos, ni los desgravados.

Alícuota

La tarifa aplicable dependerá del parentesco del heredero y del activo líquido y puede estar comprendida entre el 1y 25% , del 2.1/2% al 40% , del 6 al 50% y del 10 al 55%.

En cuanto a la pasivo y el activo lo conforman:

1. Todos los bienes, derechos y acciones que para el momento de la apertura de la sucesión se encuentren a nombre del causante.

2. Los inmuebles que para el momento de la apertura de la sucesión aparecieran enajenados por el causante por documentos no protocolizados en la correspondiente oficina de registro público conforme a la Ley, con excepción de las enajenaciones constantes en documentos auténticos, cuyo otorgamiento haya tenido lugar por lo menos (2) años antes de la muerte del causante.
3. Los bienes enajenados a título oneroso por el causante en el año anterior de su muerte a favor de sus causahabientes. Se exceptúan los en que se justifique plenamente haberse destinado el precio de la enajenación para pagar obligaciones y gastos necesarios para el causante; a la adquisición, a nombre de este, de otros bienes que reemplacen los enajenados; o que dicho precio se encuentre invertido en depósitos bancarios o en créditos a favor del causante.
4. Los bienes adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad, siempre que la operación se hubiere realizado en los tres (3) años anteriores de su fallecimiento.
5. Los bienes enajenados en nuda propiedad por el causante y con reserva de usufructo a título oneroso cinco (5) años antes de su muerte.
6. Cualesquiera otros bienes salidos del patrimonio del causante con actos encaminados a defraudar al fisco que ello aparezca de circunstancias claras, precisas, concordantes, y suficientemente fundadas.

Constituye el pasivo de la Herencia

1. Las deudas que existan a cargo del causante para el momento de la apertura de la sucesión
2. Los gastos del traslado del cadáver al lugar de inhumación y de los embalsamamientos, exequias y entierro.
3. Los gastos y apertura del testamento, los de inventario, avalúo y declaración de herencia.
4. Los honorarios que deban pagarse a los abogados, economistas, contadores públicos o tasadores, con motivo a las operaciones. Los honorarios tasados van del 6% al 2% dependiendo el monto líquido hereditario.

Exenciones, exoneraciones y rebajas

Están exentos del pago del impuesto:

1. Los entes públicos territoriales (La República, los Estados y los Municipios).
2. La cuota correspondiente a los ascendientes , descendientes , cónyuge , padre e hijo por adopción , cuando no exceda de Bs 75.000
3. Los entes territoriales de beneficencia pública o social, que utilicen los bienes recibidos para el cumplimiento de sus fines.

El Ejecutivo podrá exonerar del Impuesto:

1. A las entidades y establecimientos públicos cuyo valor patrimonial sea de carácter científico, cultural, docentes, artístico, deportivo recreacional o de índole similar.
2. Los establecimientos privados sin fines de lucro, que realicen actos benéficos, asistenciales y de protección social.
3. Las fundaciones testamentarias sin fines de lucro y que desarrollen actividades señaladas en los numerales anteriores.
4. Los capitales productos de cuentas de ahorros constituidas en entidades financieras cuyo monto no sea mayor de Bs. 500.000, oo

Ni forma parte del líquido hereditario a efecto de liquidación del impuesto :a) la vivienda principal; b) prestaciones sociales y indemnizaciones laborales, de contratos de seguro; c) los libros, utensilios de la casa, mobiliario, excluidas los cuadros de colecciones valiosas y joyas.

Se concede reducción del impuesto:

1. Al cónyuge sobreviviente, 40%.
2. A los incapacitados total y permanentemente para trabajar o ganarse la vida 30%.
3. A los incapacitados parcial y permanentes para trabajar o ganarse la vida 25%.

4. A los hijos menores de 21 años, 40%.
5. A los mayores de 60 años, 30%.
6. Por cada hijo legítimo, natural o adoptivo menor de 21 años que tenga cargo de heredero legatario, 5%.
7. A quien le conceda la ayuda o gratificación por años de servicios prestados al causante siempre que la cantidad deferida a cada beneficiario no exceda de Bs. 20.000, 00, 30%.

Declaración, liquidación y recaudación del impuesto

A los fines de la liquidación los herederos y/o legatarios deberán presentar su declaración jurada de patrimonio gravado por ante la Administración Tributaria dentro de los 180 días siguientes a la apertura de la sucesión. El impuesto puede ser liquidado en una oficina recaudadora de fondos nacionales, en los plazos establecidos y mediante Resolución del Ministerio del Poder Popular para las Finanzas.

El Impuesto sobre donaciones

La sucesión comprende el acto jurídico en virtud del cual una persona (donante) transfiere gratuitamente a otra (donatario) y ésta última lo acepta. Se trata pues, de un contrato unilateral consensual y a título gratuito.

Moya Millán (2006) emite: sin embargo, cuando se trate de una universalidad de cosas, cuyo goce y tenencia haya conservado el donante, se considera que las cosas que haya podido ir agregando quedan comprendidas en la donación, salvo que el donante haya expresado una voluntad deficiente (artículos 1431, y 1433 del Código Civil).

La Ley de Impuesto sobre Sucesiones y donaciones y demás ramos conexos, establece en su artículo 57. Quedan obligados al pago del impuesto establecido en la ley para herencias y legados, los beneficiarios de donaciones que se hagan sobre bienes muebles o inmuebles, derechos o acciones situados en el territorio nacional”.

En el caso de las donaciones el hecho imponible ocurre al momento en que se manifiesta la intención ante el Fisco Nacional la voluntad de donar los Sujetos Pasivos están conformados por el donante y donatarios son responsables solidarios del pago del impuesto. Existe responsabilidad solidaria en el pago del tributo.

Exenciones, exoneraciones y rebajas

Se aplican las mismas normas que rigen para las sucesiones hereditarias, salvo algunas excepciones.

El impuesto que grave la donación deberá cancelarse antes del otorgamiento de cualquier documento en que se formalice o le confiera la autenticidad.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

En el presente capítulo, se explicará la manera o los métodos usados para llevar a término la investigación”. Cabe destacar que el estudio referente a la Ley de Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y demás Ramos Conexos (1999) se abordarán los elementos metodológicos que orientan la investigación, considerando en este particular: paradigma base; tipo de investigación; población y muestra; técnicas e instrumentos de recolección de datos; y la respectiva validación de los mismos.

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

3.1. Paradigma base

Para el desarrollo de esta investigación y las características que de ellas se desprenden se precisa fundamentarlas en el enfoque de investigación cualitativa, este enfoque es de vital importancia en el desarrollo de investigaciones en el campo de las ciencias sociales, donde prevalece más la importancia de las cualidades subjetivas de la sociedad y no abstracciones numéricas propias de un análisis estadístico.

La investigación no requiere de una muestra representativa de la población, fundamenta en explicar un fenómeno específica en un contexto determinado, sea para conocer una realidad con mayor detalle o transformarla. La investigación cualitativa está destinada a explicar ambientes naturales. En ella los significados se extraen de los datos obtenidos. Proceso que analiza una realidad subjetiva, sin tener una secuencia circular, tiene como ventaja la profundidad en las ideas de la problemática (Hernández Sampieri et al, 2006: 8).

Según Hernández Sampieri et al (2006) el enfoque cualitativo aplicado a la investigación científica está dotado de características diferentes a la investigación cuantitativa, es fenomenológica, interpretativa. En la investigación cualitativa la estructuración del planteamiento del problema no obedece a una lógica estructurante y lineal. Por lo general, este tipo de investigación se basa en un proceso inductivo (explorar, descubrir) para luego generar presupuestos teóricos, la investigación cualitativa transita de lo particular a lo general.

3.2. Tipo de investigación

En este segmento se exponen los argumentos metodológicos mediante los cuales se construyen los fundamentos teóricos de la investigación. Se toma el método documental con un diseño bibliográfico, el cual según Hernández (2006:59) et al, definen: “Cuando el objetivo es examinar un tema o problema de investigación que implica un análisis doctrinal y especulativo de documentos ya impresos u otro tipo de instrumentos ya escritos”. En efecto, es válido cuando la revisión de la literatura es controvertida o cuando el fenómeno de estudio es reciente y las investigaciones y especulaciones que pudieran darse sobre determinado hecho social son novedosas y con un alcance medio por lo reciente del objeto bajo estudio.

De acuerdo al planteamiento de la problemática esbozado en las páginas anteriores de esta investigación, para concretarla fue necesario conocer documentos, escritos científicos, aportes teóricos emanados de fuentes bibliográficas, haciendo uso de buscadores especializados en la web, y el copioso material existente en las bibliotecas de la Universidad de Los Andes (Mérida) relacionada con el área de Tributos.

Del mismo modo es de vital importancia para la concreción de este estudio revisar las autoridades doctrinarias en Derecho Tributario, a saber: Jarach, Costa Valdés. Moya Millán, Villegas entre otros. A su vez, es fundamental la revisión de lo atinente al tema establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el Código Orgánico Tributario (2001), el Código Civil y la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y demás Ramos Conexos vigente. En este sentido, la presente investigación previó realizar el reconocimiento de una realidad, a través de instrumentos diagnósticos, y también mediante la revisión de los fundamentos teóricos primordiales. Al respecto, Carrera (2007) infiere lo siguiente:

La Investigación documental, la cual se vale de la observación directa como medio para recoger datos que le son necesarios, y para ello centra su atención en el estudio de documentos. (p. 18).

En este sentido, Hernández Sampieri et al (2006) afirma que la misma se vale de la observación directa como medio para recoger datos que le son necesarios, y para ello centra su atención en el estudio de documentos. (pág. 18). Además, los estudios con un diseño bibliográfico aumentan el grado de conocimiento de fenómenos relativamente recientes, permiten obtener información para llevar adelante una investigación sobre la realidad socio-jurídica, ahondar en problemas sociales y señalar la inminente responsabilidad del Estado en éstas. Así como también establecer prioridades, identificar conceptos y variables que sirvan como precedente para nuevas investigaciones en el área.

Con la revisión bibliográfica se obtiene una descripción cuidadosa y ordenada del conocimiento publicado, seguida de la interpretación. También busca la profundización del conocimiento. Por medio de la revisión de trabajos previos, información divulgada a través de medios impresos, audiovisuales y electrónicos (Ibídem).

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

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

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

Cabe destacar, que la investigación descriptiva que se encuentra concatenada a la documental. Arias (2006, p.46) afirma que la investigación descriptiva: “Consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno o grupo con el fin de establecer sus

estructura o comportamiento”. La misma evalúa aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno a investigar. En un estudio descriptivo se observan las particularidades de un fenómeno y se mide cada una de ellas, para así describir lo que se investiga. Por consiguiente, el autor antes referido sostiene que el desarrollo sistemático de la investigación bibliográfica a partir de instrumentos, especulaciones e interpretaciones, aporta herramientas para realizar un análisis crítico, de especial interés para el jurista que esté interesado en determinada materia.

A su vez Arias (2006, p. 31) señala: “la investigación de campo es aquella que consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos”, esto se relaciona directamente con la investigación ya que se utilizó una población y una muestra que permitió identificar los informantes claves.

3.3. Población y muestra

El modelo cualitativo de investigación fue el empleado al seleccionar la muestra, o los informantes claves, por las características del estudio se le considera como metodología apropiada para consolidar los objetivos de la investigación. La escogencia de la muestra fue deliberada. La población está constituida por contribuyentes del Impuesto sobre Sucesiones exclusivamente, quienes acuden en el horario previsto en el área Tributaria, en las oficinas adscritas al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria de Mérida, Municipio Libertador (SENIAT-Mérida), contribuyentes quienes asisten para la declaración sucesoral, la investigadora verificó el libro de entradas de las declaraciones sucesorales, constatando que son de seis (6) a doce (12) personas diarias que se presentan en el precitado despacho, de lunes a viernes en el horario establecido por el SENIAT, con un promedio aproximado mensual de treinta y cuatro (34) declaraciones. Según Hernández *et al* (2006, p. 562) en el proceso cualitativo la muestra se define como el “grupo de personas, eventos, sucesos, comunidades, entre otros, sobre los cuales

habrán de recolectar los datos, sin que necesariamente sea representativo del universo o población que se estudia”.

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

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

En tal sentido, por ser una investigación cualitativa, la población objeto de estudio es escogida de manera intencionada, es decir, directamente de los contribuyentes declarante del Impuesto sobre Sucesiones en el SENIAT - Mérida, Municipio Libertador, por esta vía se garantiza que las personas escogidas como unidad de análisis conocen el tema a estudio.

En el esquema metodológico a utilizar, el muestro es no probabilístico. Arias F, (2006, p. 85), considera que el muestreo no probalístico es: “un procedimiento de selección en el que se desconoce la probabilidad que tienen los elementos de la población para integrar la muestra”. En esta investigación el muestreo es por tanto intencional y no probabilístico, pues los elementos fueron escogidos por criterios pre establecidos, es decir, contribuyentes del Impuesto sobre Sucesiones en el Municipio Libertador del estado Mérida, contando con algunas especificidades para participar en el estudio como unidad de análisis. Con la aplicación de este diseño de investigación, se conocerán las impresiones de los contribuyentes con relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y demás Ramos Conexos con la finalidad de determinar el

impacto de los mismos sobre su patrimonio y establecer o inferir si existe algún tipo de evasión fiscal por parte de los mismos.

3.4. Técnicas e instrumentos de recolección de datos

Las técnicas empleadas para la recolección de datos comportan las maneras o herramientas usadas en la obtención de la información requerida. Según Hernández (2006, p. 367), cuando se dispone de diversidad de instrumentos para medir las variables de interés, en algunos casos llegan a combinarse varias técnicas de recolección de los datos.

Las técnicas que se utilizaran en la presente investigación son:

- **Observación:** consiste en el registro sistemático, válido y confiable del comportamiento o la conducta en manifiestos. Para Múnich (1998), la observación en su significado más general, observar equivale a mirar con detenimiento; es la forma más usual con la que se obtiene información.
- **Entrevistas estructuradas:** Técnica que consiste en la obtención de información acerca de una parte de la población o muestra por medio de la utilización de instrumentos tales como cuestionario o entrevista. “Para la obtención de la información se realizan preguntas que midan los diferentes indicadores previamente determinados en la operacionabilidad de las variables”. (Múnich y Ángeles, p. 52). En relación con esta investigación las preguntas estarán relacionadas directamente con el objetivo general y los objetivos específicos de la investigación.
- **Análisis documental** se aplica con la finalidad de recopilar datos e información vinculada directamente con la investigación, en el cual incluyen, libros, leyes, información electrónica.

La técnica de la entrevista se considera adecuada, la observación directa de los fenómenos no es suficiente, por ende, es importante recabar las impresiones de los contribuyentes declarantes del impuesto sucesoral en el SENIAT- Mérida, Municipio Libertador, pues son los testigos directos de dichos hechos, además se creyó pertinente la incorporación de algunas sentencias emanadas del Contencioso Tributario venezolano en materia de sucesiones las cuales se pueden verificar en los anexos de la investigación. Las entrevistas de carácter semiestructuradas, consisten en una guía de preguntas con flexibilidad, dándole libertad a los entrevistados para que opinen sobre el tema. Con la aplicación de la entrevista se pretende conocer las opiniones de los entrevistados con relación al tema mediante el uso de preguntas abiertas y/o cerradas. En la presente investigación, la guía consta de una serie de preguntas, debidamente validadas por los expertos del tema y atendiendo a las correcciones por ellos realizadas. En la recolección de datos de esta investigación se emplearon instrumentos de registro de observación.

3.5. Validez y confiabilidad

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

Con la finalidad cumplir con lo anteriormente descrito se aplicó la técnica de validación por razón del juicio de expertos, la cual se efectuó, mediante el juicio de tres (03) expertos: una (01) experta en metodología y una (01) en el área de Estadística, los (02) últimos expertos son conocedores por excelencia del derecho fiscal y tributario. La revisión del instrumento por parte de dichos expertos garantizó que el mismo estuviera bajo los criterios de pertinencia con el contenido de los objetivos, hecho preponderante para darle confiabilidad al estudio. Dicha revisión por parte de los expertos y las pertinentes observaciones trajo como resultado, la realización de ajustes, reconsideraciones y recomendaciones en la redacción del

instrumento, y la ampliación del número de ítems para que dicho elemento de recolección de datos pudiera ser útil para conocer con mayor amplitud los objetivos planteados es la temática.

Estos expertos evaluarán el siguiente contenido:

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

3.6. Técnicas de procesamiento y análisis de datos

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

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

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

3.7. Sistemas de variables

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

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

SISTEMA DE VARIABLES

Cuadro N° 1

OBJETIVO	VARIABLE DEPENDIENTE	VARIABLE INDEPENDIENTE	INDICADORES	Técnica	Instrumento	Fuente
Identificar la normativa legal que regula a los contribuyentes en materia de impuestos sobre sucesiones y donaciones y demás ramos conexos.	Normativa legal.	Impuestos sobre sucesiones y donaciones y demás ramos conexos.	-Constitución de la Republica de Bolivariana de Venezuela. -Código Orgánico Tributario 2001 -Ley de Impuestos sobre sucesiones y donaciones y demás ramos conexos.	Observación	Guía de observación documental.	Leyes
Determinar el cumplimiento fiscal de los contribuyentes del impuesto sobre sucesiones y donaciones y demás ramos conexos.	Cumplimiento fiscal	Contribuyentes.	-Presentación de la declaración. -Pago.	Encuesta	Cuestionario.	Funcionarios fiscalización del SENIAT
Analizar el grado de evasión de los contribuyentes ante la declaración y el pago del impuesto sobre sucesiones y donaciones y demás ramos conexos.	Grado de evasión.	Contribuyentes.	-Evasión -Elusión fiscal -Fraude	Encuesta	Cuestionario.	Funcionarios fiscalización del SENIAT
Determinar los efectos que la declaración sobre sucesiones causa sobre los contribuyentes	Efectos que la declaración sobre sucesiones	Contribuyentes.	-Herencia. -Pago del impuesto. -Donación	Encuesta	Cuestionario.	Contribuyentes Mpio. Ldor del edo. Mérida

Fuente: Elaboración Propia (2011)

CAPÍTULO IV

PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS

En el presente apartado se pretende sustanciar desde el punto de vista práctico lo referente al impacto del Impuesto de Sucesiones en los contribuyentes. Como se aclaraba en el planteamiento del problema, la cultura fiscal venezolana tiene sus propias especificidades que la diferencian de los demás sistemas tributarios internacionales. La economía venezolana y las finanzas públicas descansan en la renta petrolera. El gasto público se acrecienta notablemente, por ende, el Estado venezolano se ve en la ingente necesidad de diversificar sus ingresos, como forma lógica emergen una serie de impuestos o tributos, donde los contribuyentes colaboran de manera directa o indirecta con el ente encargado de recaudar y administrar dichos tributos, como lo es el Sistema Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT). Este apéndice tiene como finalidad cotejar los resultados con los presupuestos teóricos relacionados al Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, lo cual se encuentra estipulado en el Código Orgánico Tributario (2001) y la Ley del Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, en consonancia con lo previsto en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000).

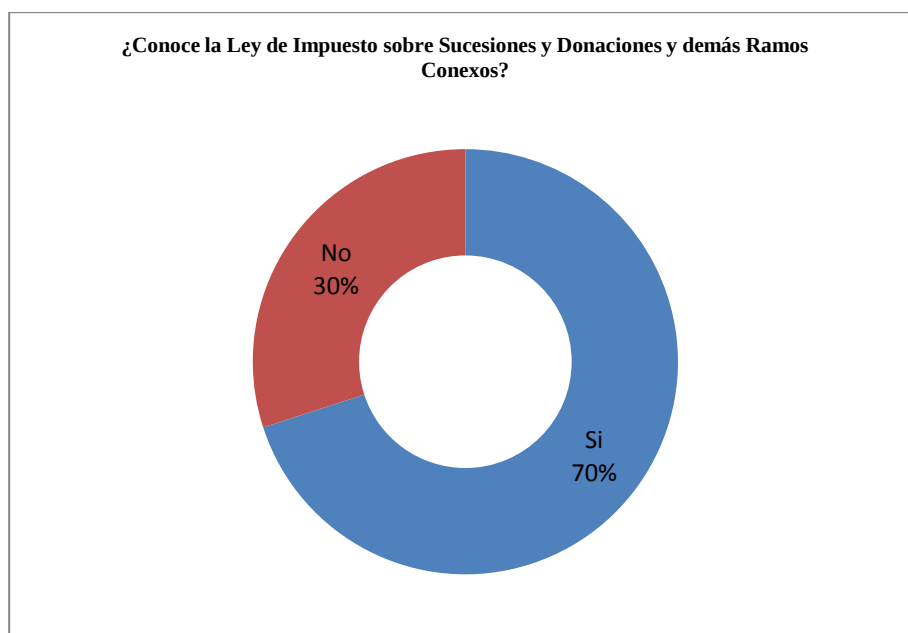
Cabe señalar que los venezolanos no se caracterizan por tener una cultura tributaria, por cuanto están acostumbrados a un sistema económico dependiente de la renta petrolera. Además, pese a los esfuerzos del máximo organismo tributario nacional, aún se dan procedimientos un poco lentos tanto en el cumplimiento de la obligación tributaria como en materia de recaudación, que repercuten o impactan negativamente a los contribuyentes. Pues un sistema tributario ineficaz e ineficiente que no asuma los paliativos de control

necesarios, incide en el fomento de la evasión fiscal y el aumento de algunos trámites complejos (cambios tecnológicos) para tributar, hecho que dificulta del todo la idoneidad de la fiscalización del Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos.

En este sentido, fue necesario recabar información directa en la sede del SENIAT Mérida, por medio de la aplicación de un cuestionario que consta de siete (7) ítems, el cual fue previamente validado por expertos en la materia. Partiendo de los datos registrados por los participantes de dicha encuesta, se procederá a la elaboración de los resultados que se tiene a bien presentar en los apartados subsiguientes. Las preguntas fueron dirigidas a los contribuyentes del SENIAT- Mérida.

1) ¿Conoce la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y demás Ramos Conexos?

Gráfico 1



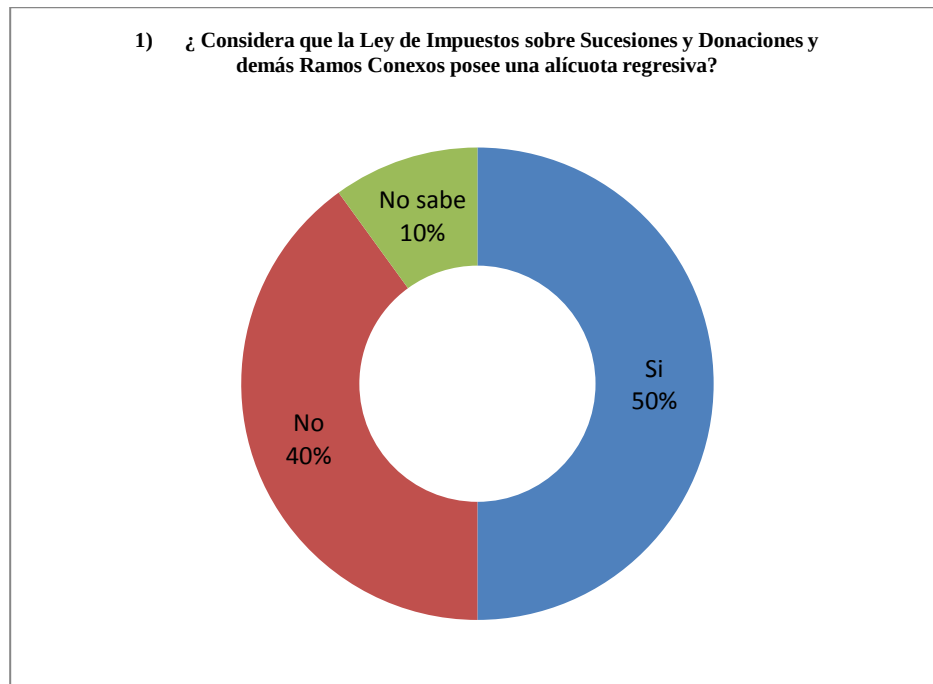
Fuente: Elaboración propia (2011)

Sobre este ítem se da una lectura variada, puesto que siete (7) contribuyentes manifestaron conocer la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos. En cuanto al cuestionamiento se tiene que algunos de los encuestados hicieron inferencia sobre su conocimiento o desconocimiento acerca de la legislación que se encarga de las sucesiones y donaciones en Venezuela. Al respecto se alegó, que sólo habían buscado en la ley lo atinente a aspectos sugeridos por los funcionarios de la administración tributaria, es decir, sólo habían leído los asuntos que eran de su interés. En cuanto a los que respondieron de manera negativa, se desprendió una observación a que desconocían la legislación respectiva pues no tenían interés o la profesión de abogado para justificar su revisión.

En este sentido, cabe destacar que la población venezolana, en general, no es muy dada a la lectura de legislaciones. Con base a esto se puede deducir, que el desconocimiento de las leyes dificulta notoriamente algunos procedimientos de recaudación tributaria, vale decir, cuando los contribuyentes no se dan por enterados o están claros con la declaración de impuestos, se hace más difícil el proceso, hecho que contribuye negativamente en facilitar al Estado y al mismo contribuyente el deber de colaborar con el fisco nacional.

2) ¿Considera que la Ley de Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y demás Ramos Conexos posee una alícuota regresiva?

Gráfico 2



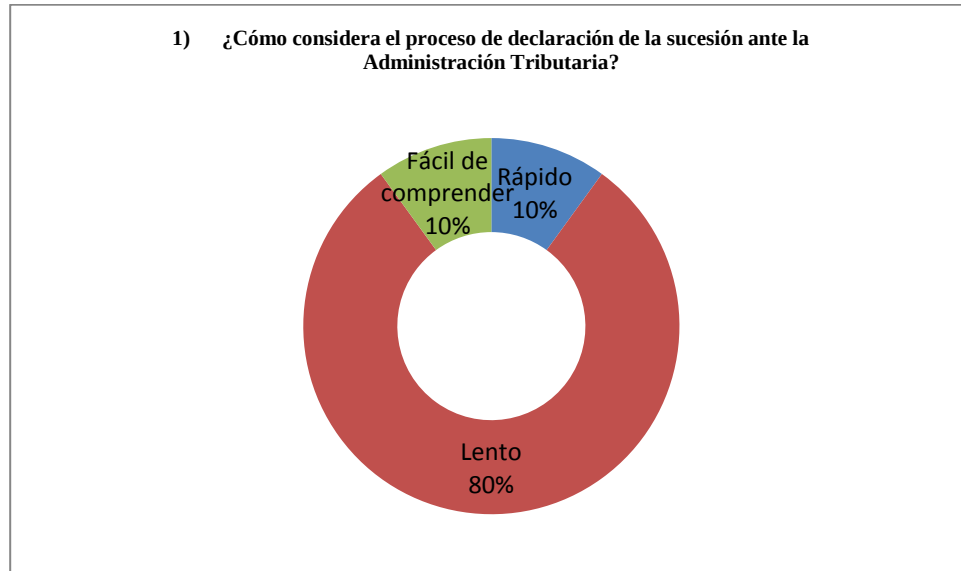
Fuente: Elaboración propia (2011)

En lo referente a este ítem se obtuvo una opinión dividida de los participantes en la encuesta. Cinco (05) de los contribuyentes manifestaron que la Ley de Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos si posee una alícuota regresiva, es decir, produce un impacto negativo dentro de quienes hacen la declaración sucesoral, incluso algunos de los participantes afirmaron que consideraban la alícuota abusiva.

Por otra parte, algunos de los participantes dijeron no conocer el término, hecho que denota que la terminología tributaria también hace que se dificulte hilvanar una respuesta al cuestionamiento. En este sentido, se recalca que cuatro (04) de los entrevistados no consideran que el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y demás Ramos Conexos posee una alícuota regresiva. Esta minoría quizá, tenga capacidad contributiva y esta inmersa efectivamente en una cultura tributaria.

3) ¿Cómo considera el proceso de declaración de la sucesión ante la Administración Tributaria?

Gráfico 3



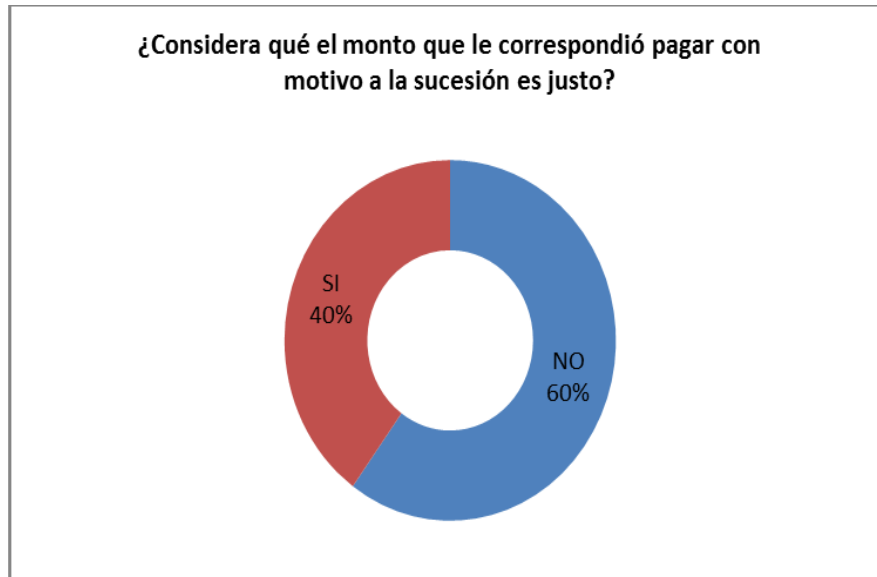
Fuente: Elaboración propia (2011)

Como se muestra en el diagrama precedente, la mayoría de los participantes afirman que la declaración sucesoral es un proceso lento. De manera general, se tiene que la lentitud en la recaudación de impuestos hace que los procedimientos fiscales en Venezuela sean engorrosos, hecho que también podría fomentar la cultura de la evasión o el pensar que el SENIAT y sus funcionarios trabajan de manera ineficaz y no garantizan que la tributación sea sencilla y de cara a los intereses de los contribuyentes. En este sentido, se tiene que la burocratización, lo engorroso de los trámites y la escasa disposición de algunos funcionarios dan una impresión negativa en el seno de los contribuyentes y forjan matrices de opinión contrarias a lo que se espera de un Sistema tributario óptimo.

De tal forma, que las respuestas develan una necesidad colectiva de los contribuyentes venezolanos, extrapolando la importancia de dar mayor celeridad a los procedimientos relativos a la declaración sucesoral, en aras de evitar la evasión y elusión fiscal, para así contar con una administración tributaria responsable y adecuada a los dictámenes de las legislaciones correspondientes a esta materia.

4) ¿Considera qué el monto que le correspondió pagar con motivo a la sucesión es justo?

Gráfico 4



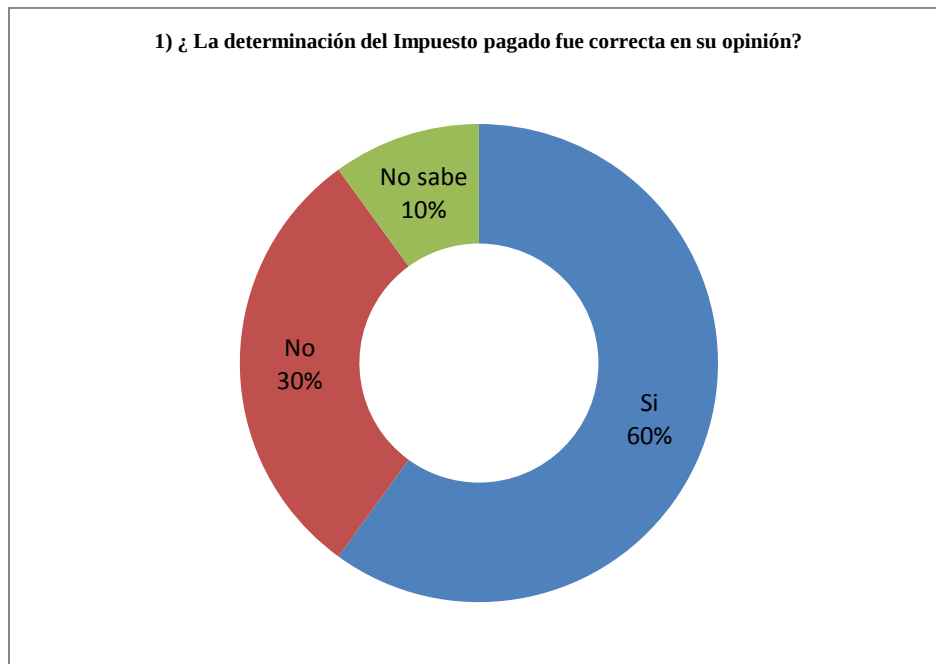
Fuente: Elaboración propia (2011)

Al respecto del ítem número cuatro, se obtuvo que un índice que sobrepasa el 50% de los entrevistados manifestó que no le parecía justo el monto que tenían que cancelar para hacer efectiva la declaración sucesoral. En este sentido, se puede resaltar que parte de la reticencia e inconformidad de los contribuyentes se expresa en función de la carga impositiva que han de tributar les parece onerosa, y que no se corresponde con la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Es decir, que el impuesto sobre sucesiones no responde directamente al principio de progresividad. Cuatro (04) de los participantes alegaron que el monto correspondiente a la declaración sucesoral era justo, de tal manera, no consideran que la Administración Tributaria venezolana se está excediendo en la cantidad de dinero que deben cancelar al fisco por concepto de sucesiones.

También se puede inferir que dichos montos se encuentran justificados en las legislaciones correspondientes, por ende, es un deber del contribuyente cancelar los pagos legalmente preestablecidos.

5) ¿La determinación del Impuesto pagado fue correcta en su opinión?

Gráfico 5



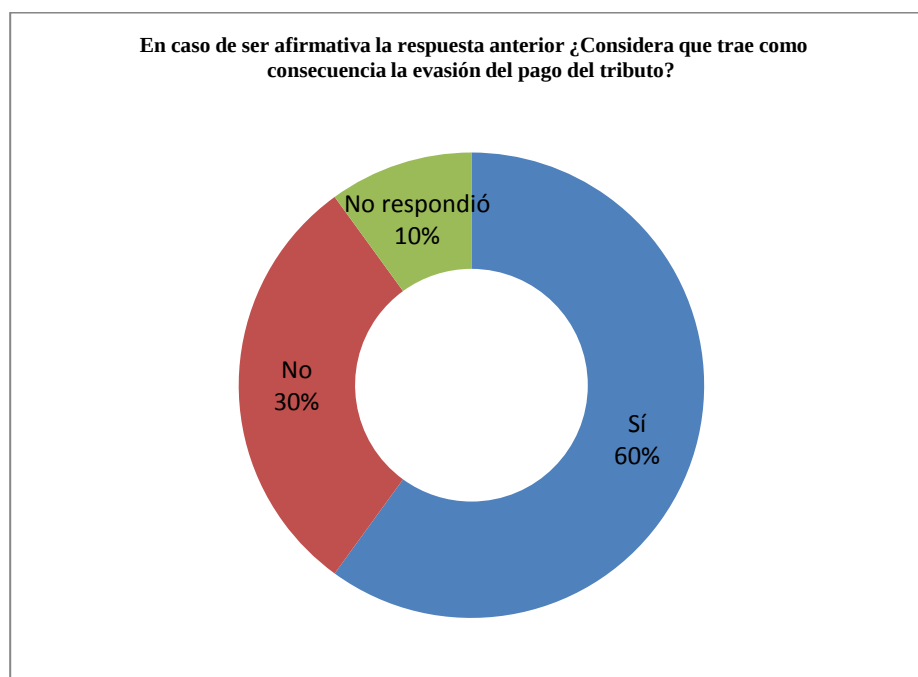
Fuente: Elaboración propia (2011)

Como se muestra en el diagrama circular anterior, la mayoría de los contribuyentes participantes creen que si es correcta la determinación del impuesto, por tanto más de la mitad de los entrevistados no objetaron la manera en que el SENIAT realiza dicha determinación.

Por otra parte, tres (03) de los colaboradores emitieron que habían variables que no se tomaban en cuenta al momento de determinar el impuesto y por tanto no lo consideraban correcto. Uno (01) de los entrevistados manifestó no saber con certeza si la determinación del impuesto era correcta o no.

6) En caso de ser afirmativa la respuesta anterior ¿Considera que trae como consecuencia la evasión del pago del tributo?

Gráfico 6

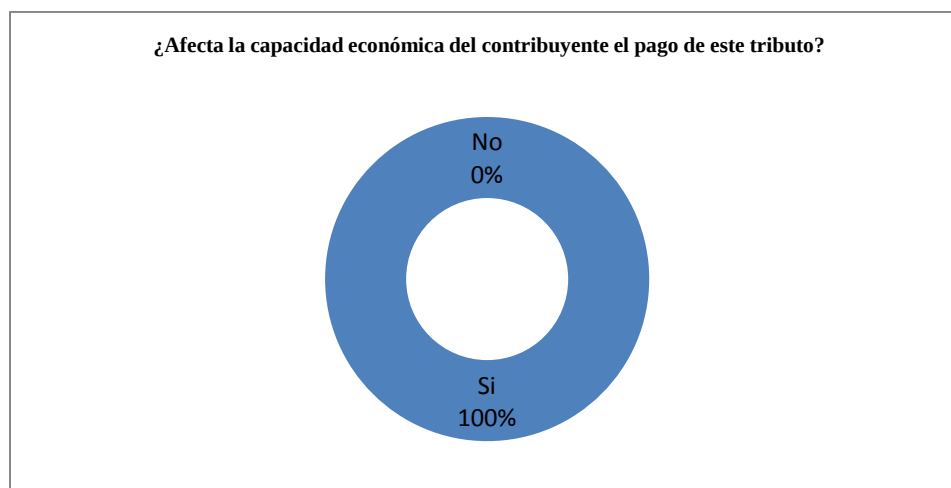


Fuente: Elaboración propia (2011)

Con respecto a este ítem, se tiene que seis (6) de la totalidad de los entrevistados consideran que si trae como consecuencia la evasión fiscal, es decir, una inadecuada determinación del impuesto incide negativamente en la declaración del mismo, ya que estimula la evasión bien porque no tenga como pagar el tributo o sencillamente porque desconocen las formalidades de ley. Al no darse la declaración de la manera correcta, se incurre en un ilícito tributario. En contraposición, tres (3) de los entrevistados manifestaron que dicha circunstancia no tenía incidencia en el fenómeno de evasión fiscal y uno (01) alegó desconocer su impacto.

7) ¿Afecta la capacidad económica del contribuyente el pago de este tributo?

Gráfico 7



Fuente: Elaboración propia (2011)

En lo referente a este cuestionamiento, partiendo de la apreciación de los participantes que colaboraron, se pudieron recabar las siguientes apreciaciones:

Se consideran las respuestas en las que se alega sobre el alto monto que deben cancelar por concepto de impuesto sobre sucesiones. En este sentido, en algunas ocasiones la cuantía de la carga tributaria es sumamente onerosa lo que hace imposible se cancelada o pagada, y en otras situaciones los sucesores han de vender parte de los bienes heredados para poder cubrir las exigencias del fisco en este particular. A esta situación, se le puede sumar el hecho de que los sucesores pueden ser conminados al pago de las sanciones por ilícitos materiales en caso de no cancelar la totalidad del impuesto en los lapsos establecidos en la ley.

CONCLUSIONES

Venezuela, por su modo de producción que descansa en una economía rentista petrolera, mono productora, requiere imperiosamente mecanismos que diversifiquen su economía. Esto ha significado uno de los principales retos del Estado venezolano, vigente más que nunca, ya que hoy día se está pretendiendo cambiar su modelo económico del capitalismo al denominado socialismo del siglo XXI. No obstante, se encuentra bajo los parámetros de la estructura económica mundial y el modelo ha seguido ha estado marcado por el nuevo orden mundial que entró en vigencia una vez finalizada la segunda guerra mundial.

En este sentido, el país ha estado marcado por un nuevo paradigma que se sostiene bajo el piso jurídico implementado por primigenia constitucional desde 1999. Este hecho aunado a una crisis económica generalizada y al agotamiento del sistema económico capitalista ha sido uno de las complicaciones que dificultan un crecimiento económico sostenible y que mantiene el sistema tributario nacional de la misma manera, con los mismos y quizá con nuevos tributos. Partiendo de esta idea, el SENIAT ha continuado desde 1994 en recaudación y administración de impuestos, sin embargo, pese a los esfuerzos estructurales de dicha organización estatal, aún subsiste la problemática relativa al cobro eficiente y eficaz de los tributos, de una política tributaria garante de los derechos de los contribuyentes, constitucionalmente consagrados. También, la ampliación de la burocracia estatal, la gran cantidad de requisitos y las dificultades que se presentan a la hora de declarar cualquier tipo de tributo, hace que se congestione la debida recaudación de los mismos por parte del organismo competente, amén de la escasa cultura tributaria que caracteriza algunos sectores país.

En este orden de ideas, puede afirmarse que se cumplió el objetivo general de esta investigación, que fue el análisis del impacto del impuesto sobre sucesiones en los contribuyentes del Municipio Libertador del estado Mérida entre 2010 y 2011, el cual se alcanzó al estudiar en diferentes dimensiones el problema planteado. La primera dimensión, a través de la aplicación del instrumento de recolección de información, ya que por medio de la recaudación de datos suministrados por los contribuyentes se logró concretar la incidencia que tiene la aplicación de este tributo en su patrimonio, fundamentalmente por ser un impuesto directo que incide en la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Se ha de agradecer la colaboración de los contribuyentes, en este particular, pues al leer y analizar sus respuestas, se evidencia que existe una inconformidad en la aplicación de este tributo. Sin embargo, debe tomarse en cuenta que la visión humana está sujeta a sesgo, y las opiniones por ellos emitidas si bien están concentradas en el marco de la legalidad, también se basan en su sistema de creencias.

Ahora bien, los entrevistados argumentan la necesidad imperiosa que tienen como contribuyentes de que sean incrementados los beneficios fiscales en esta ley o en su defecto la eliminación de este tributo. En este sentido, se extraen de la realización de este estudio, las valoraciones teóricas y jurisprudenciales relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y demás Ramos Conexos y por medio de la aplicación de un instrumento de recolección de datos, debidamente validado por expertos en el área, se confirma: el impacto que tiene la declaración y pago de dicho impuesto en el patrimonio de los contribuyentes. Aunado a esto, se puede mencionar la situaciones que explican por qué el cobro del impuesto incide negativamente en los ingresos del contribuyente, pues el mismo deriva onerosas cargas para aquellos que tengan el carácter de heredados o cualquiera de las denominaciones que aparecen contenidas en la ley que regula la materia. Estos hechos involucran los objetivos específicos planteados en este trabajo de grado.

En cuanto a la dimensión de la cultura tributaria, no puede ser el desconocimiento de la ley, una de excusa para su incumplimiento por parte de los contribuyentes.

Por otra parte, con base a estas premisas, en principio se pretendió conocer las impresiones de un grupo de funcionarios públicos adscritos al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria Región Los Andes (SENIAT) en lo relativo al impacto del impuesto sobre sucesiones en los contribuyentes del Municipio Libertador del estado Mérida entre 2010 y 2011 y, la existencia de lagunas o dudas que hagan que los contribuyentes no paguen fielmente los impuestos, ya que la implementación de tributos y su correspondencia con el principio de progresividad tributaria contenida en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, es una realidad que atañe a la sociedad venezolana, por ende, tanto los funcionarios públicos como los contribuyentes deberían conocer de la importancia de este principio para regular y evitar de algún modo, no estar plegados irrestrictamente a la ley. Sin embargo, no fue posible entrevistar a los funcionarios, manifestaron que se podían consultar fuentes oficiales de información como doctrina y jurisprudencia. Esto denota la necesidad de que la jurisprudencia se adhiera a una relación de equilibrio al momento de interpretar los principios jurídicos que sustentan la materia tributaria. Tal como se evidencia en algunas jurisprudencias consultadas: Tribunal Superior de lo Contencioso de la Región Los Andes de fechas 24 de marzo de 2011 y Tribunal Superior de lo Contencioso de la Región Centro Occidental del 29 de abril de 2011 (<http://www.tsj.gov.ve>).

También debe considerarse, como idea conclusiva, que la ley adjetiva que regula el impuesto sobre sucesiones establece claramente los parámetros y las sanciones a las que se someten quienes no realicen la respectiva declaración sucesoral. Como es sabido en diversos ámbitos, la nación venezolana se ha destacado históricamente por la elaboración de leyes pertinentes que regulan diversas materias. Sin embargo, uno de los mayores retos que confronta el Sistema de Administración Tributaria Nacional es la extrapolación y velar por el debido cumplimiento de la norma. En este particular, existen muchas aristas que “justifican” de alguna manera la evasión del impuesto o la lentitud en los trámites para concretarlo. Por una parte, la existencia de una amplia burocracia estatal, por otro lado el desconocimiento de los contribuyentes en cuanto a la normativa y la dificultad de hacer su

declaración sucesoral pues la carga impositiva que pesa sobre ellos no atiende el principio de progresividad, y trae como corolario un impacto en el erario directo del declarante.

En otro orden de ideas, el Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, según informaciones emanadas de la base de datos del SENIAT; no presenta un aporte tan alto a la nación si se le compara con otros impuestos más lucrativos. Sin embargo, el impacto que la declaración que dicho impuesto tiene en el patrimonio de los contribuyentes es evidente. Por consiguiente, la ciudadanía que no goza de una sólida cultura tributaria aspira celeridad, eficiencia, y responsabilidad por parte de los funcionarios que laboran en el SENIAT. A su vez, es importante que el destino de la declaración se palpe realmente, para que aumente paulatinamente el número de contribuyentes.

RECOMENDACIONES

- El Estado, como garante del cumplimiento de las leyes en materia tributaria ha de implementar mecanismos que brinden mayor facilidad a los contribuyentes al momento de cumplir con el pago del impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos.
- Los funcionarios de la Administración Tributaria deben informar debidamente a los contribuyentes, para que la desinformación en materia de declaración sucesoral no sean excusa para la evasión
- El Estado ha de reformular el monto a pagar como impuesto, pues este golpea los ingresos de los contribuyentes, siendo que las cifras de lo que hay que tributar son tal altas, que los herederos o causahabientes tienen que vender una fracción de los bienes heredados para cumplir con sus obligaciones ante el fisco nacional.
- Los contribuyentes han de informarse sobre lo relativo a la declaración sucesoral, para que el desconocimiento no ocasione la evasión fiscal o el retraso en la tramitación.
- El Estado venezolano ha de diversificar la economía y desarrollar actividades orientadas a aumentar el ingreso fiscal, teniendo como fin la reducción del monto del impuesto sucesoral y por ende, del impacto negativo en el patrimonio del contribuyente.

GLOSARIO DE TÉRMINOS

Acta de conformidad: acta que se elabora al culminar la fiscalización en caso que se estimare correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación.

Acta de inspección: acta que elabora el Inspector de la Hacienda Pública Nacional, reflejando el resultado de una inspección.

Acta de recepción: acta a través de la cual se hace constar la recepción de documentos exigidos en el curso de una fiscalización.

Acta de reparo: acta que se elabora al culminar la fiscalización en caso de que no se estimare correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación; indicando los elementos fiscalizados de la base imponible, hechos u omisiones constatados y métodos aplicados en la fiscalización, entre otros

Activo de la herencia: a los fines de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, forman parte del activo de la herencia, entre otros: los bienes, derechos y acciones que para el momento de la apertura de la sucesión se encuentren a nombre del causante, en virtud de título expedido conforme con la ley

Administración Tributaria: órgano competente del Ejecutivo Nacional para ejercer, entre otras, las funciones de: 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; y, 5) Inscribir en los registros, de oficio o a solicitud de parte, a los sujetos que determinen las normas tributarias y actualizar dichos registros de oficio o a requerimiento del interesado. En Venezuela, la Administración Tributaria recae sobre el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT

Beneficio de inventario: modalidad bajo la cual puede aceptarse una herencia; en cuyo caso el valor de los bienes y deudas o cargas será el que aparezca en el inventario judicial, sin perjuicio de las modificaciones que surjan como consecuencia de una posterior verificación administrativa.

Beneficios fiscales: toda actividad desarrollada por el Estado para estimular o mejorar las condiciones económicas de personas o grupos en particular con el fin de favorecer algún sector productivo de intercambio de bienes o servicios

Causante: relacionado con la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás ramos conexos. Persona del difunto, fallecido o de cujus.

Código Orgánico Tributario: fuente de derecho tributario en Venezuela. Norma Jurídica rectora del ámbito tributario.

Coheredero: heredero en unión de otro o de otros, es decir el que es llamado junto con alguien más a la sucesión de una herencia Domicilio de las personas jurídicas y demás entes colectivos en Venezuela: a los efectos tributarios y de la práctica de las actuaciones de la Administración Tributaria, se tendrá como su domicilio: a) El lugar donde esté situada su dirección o administración efectiva; b) El lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en caso de que no se conozca el de su dirección o administración; c) El lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes; o, d) El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio según lo dispuesto en los puntos anteriores, o sea imposible determinarlo conforme a los mismos.

Domicilio de personas naturales en Venezuela: a los efectos tributarios se tendrá como su domicilio de las personas naturales en Venezuela: a) El lugar donde desarrollen sus actividades civiles o comerciales (en los casos que tengan actividades civiles o comerciales en más de un sitio, se tendrá como domicilio el lugar donde desarrolle su actividad principal); b) El lugar de su residencia, para quienes desarrollen tareas exclusivamente bajo relación de dependencia, no tengan actividad comercial o civil como independientes o de tenerla no fuere conocido el lugar donde ésta se desarrolla; c) El lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes; y d) El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio o sea imposible determinarlo conforme a las reglas anteriores.

Donación: contrato solemne por el cual una persona (donante) se despoja irrevocablemente de un bien, sin contraprestación y con intención liberal, a favor de otra persona (donatario) que lo acepta. La donación de bienes muebles o inmuebles, derechos o acciones situados en el territorio nacional, está sujeta al pago del impuesto establecido para las herencias y legados en la Ley de Impuesto sobre Sucesiones Donaciones y demás Ramos Conexos.

Donante: contratante que hace una donación.

Donatario: contratante que acepta la donación, es decir, a quien se hace la donación

Exención: dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la ley.

Exoneración: dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo, en los casos autorizados por la Ley Hacienda Pública Nacional: comprende los bienes, rentas y deudas que forman el activo y el pasivo de la Nación, y todos los demás bienes y rentas cuya administración corresponde al Poder Nacional.

Hecho imponible: presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Se considera ocurrido el hecho imponible y existentes sus resultados: 1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los

efectos que normalmente les corresponden; y 2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

Heredar: relacionado con la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, acción de recibir los bienes de otra persona que fallece, por disposición legal o testamentaria.

Heredero: relacionado con la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, persona que recibe una herencia. Persona a quien por derecho o por disposición testamentaria pertenece la herencia o legado.

Herencia yacente: la herencia se reputará yacente, cuando falleciere una persona sin herederos aparentes o conocidos o cuando hubieren renunciado los herederos testamentarios o ab- intestato.

Herencia: relacionado con la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, patrimonio que transmite el causante a sus causahabientes. En el sentido amplio y de hecho, no es más que la porción o parte del patrimonio de una persona natural que puede ser objeto de sucesión por causa de muerte

Ilícito formal: este tipo de ilícito se origina por el incumplimiento de los siguientes deberes: 1) Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas; 2) Emitir o exigir comprobantes; 3) Llevar libros o registros contables o especiales; 4) Presentar declaraciones y comunicaciones; 5) Permitir el control de la Administración Tributaria; 6) Informar y comparecer ante la misma; 7) Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales; y 8) Cualquier otro deber contenido en el Código Orgánico Tributario, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes.

Ilícito tributario: toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias. Pueden ser: formales, relativos a las especies fiscales y gravadas, materiales y sancionados con pena restrictiva de libertad

Impuesto directo: impuesto que grava manifestaciones de riqueza.

Impuesto indirecto: impuesto susceptible de ser trasladado.

Impuesto progresivo: impuesto que aumenta proporcionalmente más que la base imponible.

Impuesto proporcional: impuesto que mantiene constante la relación entre la base imponible y el impuesto a pagar

Intereses moratorios: la falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido, hace surgir de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda

Legado: donación hecha en testamento o en otro acto de última voluntad.

Legatario: sucesor a título particular de un bien llamado por testamento. Persona a quien por testamento se le dejó un legado.

Legítima: cuota del patrimonio del causante que se debe de derecho y en plena propiedad a los herederos legitimarios, cuyos derechos surgen al momento de la apertura de la sucesión

Obligación tributaria: obligación que surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Oficina Nacional del Tesoro: órgano rector del Sistema de Tesorería que actúa como unidad especializada para la gestión financiera del Tesoro, la coordinación de la planificación financiera del sector público nacional y las demás actividades propias del servicio de tesorería nacional, con la finalidad de promover la optimización del flujo de caja del Tesoro, bajo la modalidad de cuenta única del tesoro.

Pago: medio de extinción de la obligación tributaria. Entrega de un dinero o especie que se debe

Partida de defunción: constancia del Registro Civil sobre la muerte de una persona determinada

Persona no residente: a los fines del Impuesto sobre la Renta, persona cuya estadía en el país no se prolongue por más de ciento ochenta (180) días dentro de su ejercicio anual.

Personas domiciliadas en Venezuela: a los efectos tributarios se consideran domiciliados en la República Bolivariana de Venezuela: 1) Las personas naturales que hayan permanecido en el país por un período continuo o discontinuo, de más de ciento ochenta y tres (183) días en un año calendario o en el año inmediatamente anterior al del ejercicio al cual corresponda determinar el tributo; 2) Las personas naturales que hayan establecido su residencia o lugar de habitación en el país, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta y tres (183) días y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país; 3) Los venezolanos que desempeñen en el exterior funciones de representación o cargos oficiales de la República, de los estados, de los municipios o de las entidades funcionalmente descentralizadas, y que perciban remuneración de cualquiera de estos entes públicos; y 4) Las personas jurídicas constituidas en el país, o que se hayan domiciliado en él, conforme a la ley. Personas naturales: a efectos de la obligación tributaria, se consideran personas naturales a los seres humanos sujeto de derechos y obligaciones, las sociedades conyugales, las sucesiones indivisas y las herencias yacentes

Planilla o forma tributaria: formato previamente establecido por la Administración Tributaria para realizar trámites legales o de carácter administrativo.

Plazos legales y reglamentarios: a efectos tributarios los plazos legales y reglamentarios se contarán así: a) Los plazos por años o meses serán continuos y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo. El lapso que deba cumplirse en un día que carezca el mes, se entenderá vencido el último día de ese mes; b) Los plazos establecidos por días se contarán por días hábiles, salvo que la ley disponga que sean continuos; c) Los términos y plazos que vencieran en día inhábil para la Administración Tributaria, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente; y d) Los plazos establecidos en días hábiles se entenderán como días hábiles de la Administración Tributaria

Potestad tributaria: facultad que tiene el Estado en virtud de su poder de imperio, de crear tributos y exigirlos a todas aquellas personas sometidas a su ámbito espacial

Premuerto: quien haya fallecido con anterioridad al causante. No posee vocación hereditaria puesto que ya no tiene personalidad y en consecuencia no puede ejercer sus derechos u obligaciones.

Prescripción: medio de extinción de la obligación tributaria. Extinción o adquisición de un derecho provocada por el paso del tiempo que la ley fije a tal efecto. Adopta dos modalidades: 1) prescripción adquisitiva, cuando por el transcurso del tiempo que marque la ley se adquiere algún derecho; y 2) prescripción extintiva, cuando por transcurrir el tiempo que fija la ley sin ejercer un derecho éste se pierde. En Venezuela, los supuestos de prescripción en materia tributaria y sus correspondientes plazos, están previstos en el Código Orgánico Tributario.

Relación jurídica tributaria: vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el Fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a dicha prestación.

Remisión: medio de extinción de la obligación tributaria. Condonación de la obligación de pago de los tributos, intereses y sanciones que se concede por ley especial y en la forma y condiciones que esa ley establezca.

Reparo tributario: objeciones realizadas por la Administración Tributaria sobre la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible, entre otros. Observaciones realizadas por la Administración Tributaria sobre el incumplimiento o incorrecta aplicación de leyes, reglamentos y normas tributarias.

Repetición de pago: restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos no prescritos, que efectúa la Administración Tributaria a solicitud de parte interesada.

Reporte global diario: a los efectos de las regulaciones sobre impresión y emisión de facturas y otros documentos, reporte en el cual se reflejan los totales de las operaciones del día que se encuentran almacenados en la memoria de trabajo de la máquina fiscal.

Resguardo Nacional Tributario: cuerpo auxiliar y de apoyo de la Administración Tributaria para impedir, investigar y perseguir los ilícitos tributarios y cualquier acción u omisión violatoria de las normas tributarias. El Resguardo Nacional Tributario es ejercido por la Fuerza Armada Nacional, dependiendo funcionalmente, sin menoscabo de su naturaleza jurídica, del despacho de la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria.

Responsable solidario: ver solidaridad.

Responsable: sujeto pasivo que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste

Sanción: Pena o multa que se impone a una persona por el quebrantamiento de una ley o norma

Sello fiscal: a los efectos de las regulaciones sobre impresión y emisión de facturas y otros documentos, troquel que se imprime en el dispositivo de seguridad, conformado por 3 caracteres asignados por la Administración Tributaria a las empresas autorizadas

Solidaridad: modalidad de obligación tributaria. Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible o en los demás casos expresamente establecidos en el Código Orgánico Tributario.

Sucesión: en sentido objetivo la sucesión representa la universalidad de bienes, activos y pasivos del difunto. Sucesión ab intestato: sucesión sin testamento.

Sucesión Particular: cambio de titularidad de una o más relaciones jurídicas de carácter patrimonial, determinadas individualmente, es decir, individualizadas.

Sucesión por derecho de representación: se sucede por derecho de representación o por stirpes, cuando siendo uno o varios herederos, uno o todos no descienden del autor común y vienen en lugar de un antecesor.

Sucesión por derecho propio: se sucede por derecho propio o in cápita, cuando los herederos reciben un llamamiento principal y directo, bien por la ley o por el testador en el testamento de acuerdo con los preceptos legales del Código Civil. Sucesión testada: sucesión en la cual el causante ha dejado su última voluntad reducida a escritura pública con las solemnidades exigidas por el Código Civil.

Sucesión universal: el cambio de titularidad de la totalidad de las relaciones jurídicas de carácter patrimonial o de una parte alícuota de esa totalidad.

Sujeto activo de la obligación tributaria: ente público acreedor del tributo.

Sujeto pasivo de la obligación tributaria: sujeto obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Sumario administrativo: procedimiento administrativo que se inicia una vez vencido el plazo para que el contribuyente o responsable cumpla con el emplazamiento hecho en el acta de reparo, en el sentido de presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y pagar el tributo resultante; salvo que las objeciones contra el acta de reparo versaren sobre aspectos de mero derecho. En el curso de este procedimiento, el contribuyente tiene oportunidad para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa. El sumario administrativo culmina con una resolución en la que se determina si procediere o no la obligación tributaria, se señala en forma circunstanciada el ilícito que se imputa, se aplica la sanción pecuniaria que corresponda y se intiman los pagos que fueren procedentes.

Sustraendo: cantidad que se resta al cálculo único que se hace de las rentas totales de un contribuyente, para no gravar los niveles o escalas anteriores de rentas con ese nivel de gravamen.

Tarifa: alícuota. Tipos impositivos, generalmente expresados en porcentajes, que fija la Hacienda Pública para aplicar a la base de cotización de un impuesto.

Tasa activa bancaria: a los efectos de la concesión de prórrogas y demás facilidades para el pago de obligaciones no vencidas o fraccionamientos y plazos para el pago de deudas atrasadas, se entenderá por tasa activa bancaria vigente la tasa activa promedio de los seis (6) principales bancos comerciales y universales del país con mayor volumen de depósitos, excluidas las carteras con intereses preferenciales, calculada por el Banco Central de Venezuela para el mes calendario inmediato anterior.

Tasa: tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización de un bien del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por parte de la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de forma especial, a determinado sujeto pasivo.

Tesorería Nacional: comprende el servicio de percibir por medio de sí o por medio de sus agencias u otras entidades auxiliares, los productos en numerario de los ingresos nacionales, custodiar dichos fondos y demás valores pertenecientes al Tesoro.

Tesoro Nacional: comprende los fondos nacionales, los valores de la República y las obligaciones a cargo de ésta.

Testamento: acto mediante el cual una persona dispone, para después de su muerte, de la totalidad o de parte de su patrimonio.

Timbre Fiscal: renta que obtiene el tesoro público como consecuencia de la venta de sellos, papel del estado y otras exacciones de carácter obligatorio provenientes de la emisión, uso y circulación de cierta clase de documentos.

Tratados para evitar la doble tributación: ver Convenios para evitar la doble tributación.

Tributo: prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público exige en ejercicio de su poder de imperio a los contribuyentes con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público. Se clasifican en impuestos, tasas, precios públicos, contribuciones especiales y exacciones parafiscales.

Tributos estatales: tributos que el poder estatal exige a los contribuyentes en ejercicio de su poder de imperio, con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público.

Tributos municipales: tributos que el Poder Municipal exige a los contribuyentes en ejercicio de su poder de imperio, con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público.

Tributos nacionales: tributos que el Poder Nacional exige a los contribuyentes en ejercicio de su poder de imperio, con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público.

Unidad de memoria fiscal: a los efectos de las regulaciones sobre impresión y emisión de facturas y otros documentos, se define como el dispositivo de almacenamiento de datos

cuya tecnología no permite a la modificación ni la eliminación de los registros en ella contenidos, y mantenga los datos almacenados sin necesidad de alimentación eléctrica.

Unidad tributaria: medida de valor expresada en moneda de curso legal, creada por el código Orgánico Tributario y modificable anualmente por la Administración Tributaria. Unidad de valor creada a los efectos tributarios como una medida que permite equiparar y actualizar a la realidad inflacionaria, los montos de las bases de imposición, exenciones y sanciones, entre otros; con fundamento en la variación del Índice de Precios al Consumidor (I.P.C.).

Usufructo: derecho real en cosa ajena, temporal y transmisible en virtud del cual el usufructuario tiene derecho a disfrutar de determinados bienes. Cuando el usufructo versa sobre bienes muebles y se constituye a título oneroso, para efectos fiscales se asimila a una venta, y por lo tanto, está gravado con el impuesto al valor venal.

Impuesto al Valor venal: valor de las cosas en venta. Tasación que a efectos contributivos hace el Fisco, basada en el precio probable que se obtendría de ser vendida la cosa, por lo general un inmueble en el momento en que se avalúa.

Venta de exportación de bienes muebles corporales: a los efectos de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, venta en la cual se produzca la salida de los bienes muebles del territorio aduanero nacional, siempre que sea a título definitivo y para su uso o consumo fuera de dicho territorio.

Venta: a los efectos de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, transmisión de propiedad de bienes muebles realizadas a título oneroso, cualquiera sea la calificación que le otorguen los interesados, así como las ventas con reserva de dominio; las entregas de bienes muebles que conceden derechos análogos a los de un propietario y cualesquiera otras prestaciones a título oneroso en las cuales el mayor valor de la operación consista en la obligación de dar bienes muebles.

Vocación hereditaria: capacidad legal para ser llamado a suceder

BIBLIOGRAFÍA

ARISPE, A. (2002). **Las fiscalizaciones del SENIAT en materia de retenciones distintas a sueldos y salarios. y su incidencia en el cumplimiento de los deberes formales en los entes públicos, Caso, Alcaldía del Municipio Torres 2000.** San Cristóbal: Universidad Católica del Táchira.

ALVAREZ, L. et al. (2007). **“Los impuestos y el desfavorecimiento de la producción”** Departamento de postgrado: Universidad del Zulia

ARIAS, F. (2006). *El Proyecto de Investigación. Guía para su elaboración.* Caracas: Episteme.

BANCO CENTRAL DE VENEZUELA, *El Dinero*, Cuadernos BCV, Serie Didáctica N° 1, noviembre de 1999.

BANCO CENTRAL DE VENEZUELA, *La Política Monetaria*. Cuadernos BCV, Serie Didáctica N° 2, noviembre de 2000.

BELLO H. (1991). *La Prueba y su Técnica.* (5. Edición). Caracas: Mobil- Libros

CABANELLAS, G. (1998). **Diccionario Jurídico.** Editorial Heliasta: Madrid.

CASADO, L Y SUÁREZ, F. (2006). *Sobre El Proceso Tributario.* Caracas: Senpress.

CARRERA, Ludovina y Mireya VÁZQUEZ (2007). *Técnicas en el trabajo de investigación: Teoría y ejercicios* (serie Comunicación efectiva) Caracas: Panapo.

CARRERA DAMAS, G. (1984). *Una Nación llamada Venezuela. Proceso Sociohistórico de Venezuela (1810-1974).* Caracas: Monte Ávila Editores.

COLMENARES, J. (1991) **Temas de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** Caracas: Ediciones Paredes.

DICCIONARIO: REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Madrid-España

DÁVILA (1998), *Los Impuestos Municipales y su Recaudación en el Municipio Autónomo Libertador del Estado Mérida*, Tesis de postgrado. Especialidad en Ciencias Contables. Mención Tributos.

ECHEVARRÍA Oscar A (1995). *La Economía Venezolana. 1944 – 1994* Caracas: Arte.

ELLIOT, J. (1998). *La Investigación-acción.* Barcelona: Morata.

EVANS M. (1998). *Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano*. Caracas: Mc Graw-Hill.

FARIÑAS, G. (1986). *Temas de finanzas públicas: Derecho tributario e impuesto sobre la renta*. Caracas: Hijos de Ramiro.

FONROUGE, E. (1987). *Derecho Financiero y Tributario*. Ed. "La española": Madrid

FRAGA, L. (2006). *Estudios sobre la reforma del Código Orgánico Tributario*. Caracas: Ediciones LIVROSCA.

FUNDACIÓN ESTUDIOS DE DERECHO ADMINISTRATIVO (1998). *La Administración Tributaria y los Derechos de los Contribuyentes: Homenaje a la Memoria de Ilse Van Der Velde*. Caracas: Ediciones FUNEDA.

GARAY, J. (2001). *La Constitución Bolivariana*. Caracas: Corporación AGR, S.A

GARAY, J. (1999). *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (comentado)*. Caracas: Librería Ciafré.

GARAY, J. (2001). *Código Orgánico Tributario (comentado)*. Caracas, Venezuela: Ediciones Juan Garay.

GONZÁLEZ C. y Rangel C. (2004). *El Financiamiento de la Gestión Pública Local. Material fotocopiado sin datos específicos*

HERNÁNDEZ S., R., FERNÁNDEZ, C., Baptista, P. (2006). *Metodología de la Investigación* (4ª.ed.) México: Editorial Mc Graw Hill.

HURTADO DE B., J. (1998). *Metodología de la Investigación Holística*. Caracas: Editorial Sypal.

JARACH, D. (1996). **Curso de Derecho Tributario**. (3era.ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Cima.

LOPEZ H. P. (1998). **Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones: Aspectos Fundamentales**. Ed. Paredes, Caracas-Venezuela

MANTOS, (2002), *Análisis de los mecanismos utilizados para recaudar el Impuesto de Patente Industria y Comercio. Caso Municipio Libertador del estado Mérida*. Especialización Tributos. Universidad de Los Andes. Mérida. Venezuela

MADURO L. E y Pittier S., E. (2001). *Curso de Obligaciones. Derecho Civil III*. Tomo I. (11ª.ed.) Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.

MARTÍNEZ, M. (2000). *La investigación cualitativa etnográfica en educación*. Manual Teórico Práctico. (3era.ed). México: Trillas.

MÉNDEZ PEÑA, María; Nelson Morales González y Oscar Aguilera Dugarte (2005). *Cultura Tributaria y Contribuyentes: Datos y aspectos metodológicos* FERMENTUM. Revista Venezolana de Sociología y Antropología, Vol. 15, Núm. 44, septiembre-diciembre, pp. 332-352 Universidad de los Andes Venezuela.

MORATINOS, F. (2011) **Introducción a la economía del sector público**. Universidad de Carabobo, Valencia -Venezuela.

MONTIEL VILLASMIL, G. (1971) **Sucesiones y donaciones: exégesis de la ley de impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos**. Caracas: Fabreton.

MOYA, E. (2003). *Elemento de finanzas públicas y derecho tributario*. (3era.ed.). Caracas: McGraw-Hill.

MOYA, E. (2006). *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. (5ª Edición Ampliada). Caracas: Monolibros.

MOYA, E. (2006). *Derecho Tributario Municipal*. Caracas: Mobilibros.

MÚNICH, L. y Ángeles, E. (1998). *Métodos y técnicas de investigación*. México: Trillar.

MUÑOZ (2004). *Análisis de la Ordenanza Sobre Actividades Económicas, de Servicios e Índole Similar en torno a su aplicación, durante el Período 1996-2002 del Municipio Francisco Javier Pulgar del Estado Zulia*. Tesis de postgrado. Especialidad en Ciencias Contables. Mención Tributos. Facultad de Administración. Mérida. Venezuela. Contables. Mención Tributos. Facultad de Administración. Mérida. Venezuela.

MURCIA, A. (2001). *Metodología cualitativa. Investigación acción participación. Una propuesta pedagógica*. México: Trillas.

NEUMARK, J. (1995). **Gravamen y cargas tributarias**. Ed. Espasa: Madrid.

OSORIO, Manuel (2006). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Buenos Aires, Argentina: Heliasta.

ORTIZ F. Eduardo (1997) *Análisis Socioeconómico de Venezuela*. Caracas: Fundación Centro Gumilla.

OTALORA, S. (2010). **Análisis de las políticas Tributarias en Venezuela**. Ed. Rincón. Carcas-Venezuela.

PACHECO MORENO, Nahir. (2001). *Estudio Diagnóstico de Patente de Industria y Comercio en la Alcaldía del Municipio Libertador del estado Mérida*. Tesis de postgrado. Especialidad en Ciencias

PÉREZ, G. (2000). *Investigación Cualitativa. Retos e interrogantes*. Madrid.:

La Muralla, S.A.

PIRENNE, H (1975). *Historia Económica y Social de la Edad Media*. México: Fondo de Cultura Económica.

RAMÍREZ, V. (2004). *Manual de Derecho Tributario Venezolano*. Barquisimeto Jurídicas Rincón.

RAMIREZ (1999). metodología

RAMOS A. (1998). *Los Tributos Municipales. Fundacomun*. Caracas: Impregraf.

RACHADELL S., Palacios M., Mouchet C. y otros (1998). *Tributación Municipal en Venezuela II*. Caracas Edit. P.H. Editorial C.A.

ROJAS, Eli. (2003). *El Impuesto Sobre Actividad Comercial Industrial o de Índole Similar y el Beneficio que Produce al Contribuyente. Caso: Municipio Alberto Adriani de la Ciudad de El Vigía, Estado Mérida*. Tesis de Postgrado En Ciencias Contables. Especialización Tributos. Universidad de Los Andes. Mérida. Venezuela.

Universidad Nacional Abierta (1996). *Sistemas Tributarios* (Quinta reimpresión). Caracas: Registro de publicaciones UNA

Universidad Nacional Abierta (1996). Técnicas de Investigación II.. (Quinta reimpresión). Caracas: Registro de publicaciones UNA.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Vicerrectorado de Trabajos de Grado de Investigación y Postgrado. (1998). **Manual de Trabajo de Grado de Especialización Maestría y Tesis Doctorales**. Caracas: Autor.

VALDÉS, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Santa Fe de Bogotá: Temis.

VIELMA, V. (2008). **Efectos de la retención del impuesto al valor agregado en los contribuyentes especiales, en condición de agentes y sujetos de retención caso de estudio: Consorcio: Servicios de ingeniería, mantenimiento, construcción y operaciones (SIMCO)**. Universidad de Los Andes: Postgrado en Cs. Contables. Mérida-Mérida-Venezuela

VILLEGAS, H. (2002). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (8ª.ed.) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.

Fuentes de Tipo Legal

- **Código Orgánico Tributario**. Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.
- **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**. Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario del 24 marzo de 2000.
- Gaceta Municipal. (N°25 Sesión Ordinaria). Municipio Panamericano Estado Táchira. *Ordenanza sobre Publicidad Comercial y Propagandas*. República de Venezuela. Mayo, 30,2001.
- Gaceta Municipal. (N° 09 Extraordinario). Municipio Panamericano Estado Táchira. *Ordenanza sobre Patentes de Industria, Comercio, Servicios y Actividades Conexas*. República de Venezuela. Diciembre, 11,1997.
- **Ley de Impuesto sobre Sucesiones Donaciones y demás Ramos Conexos**. Gaceta Oficial N° 5.391. Extraordinario del Decreto N° 360 05 de octubre de 1999
- **Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos**. Gaceta Oficial N° 2.818 Extraordinaria del 1° de julio de 1981.

- **Ley Orgánica de Régimen Municipal.** (1989). Reglamento N°I Sobre la Participación de la Comunidad. Gaceta Oficial N° 4190 de Junio 1989, Decreto N° 1297, Noviembre 1990.