



LA CULTURA TRIBUTARIA PARA EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

(The tax culture to fulfill the tax obligation)

Recibido: 12 de julio de 2013 **Aceptado:** 14 de noviembre de 2013

Dino Banfi Campagna

URBE - Universidad Privada Dr. Rafael Beloso Chacín, Venezuela

dinobanfi@hotmail.com

RESUMEN

Esta investigación tuvo como objetivo analizar la cultura tributaria para el cumplimiento de la obligación tributaria, tomando como fundamento teórico los documentos legales como Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), Garay (2001) y las exposiciones de autores tales como: Armas y Colmenares (2009), León (2010), Armas y Soto (2012) entre otros, entre otros. El estudio se tipifica como descriptivo, documental y de campo, con un diseño mixto, no experimental transeccional descriptivo. Se aplicaron como técnicas de recolección de datos la observación documental y la entrevista, empleándose como instrumentos de recolección de datos la matriz de análisis y el guión de entrevista conformada por cinco (05) ítems dirigidos a cinco (05) expertos en materia tributaria quienes expresaron su opinión mediante una entrevista no estructurada, con preguntas abiertas y respuestas libres. Para la interpretación de los datos, se empleó el análisis documental, contenido, crítico, comparativo y de triangulación. Los resultados obtenidos evidenciaron que las estrategias implementadas por la administración tributaria están dirigidas a desarrollar la cultura tributaria en el ámbito social poniendo énfasis en los aspectos humanos y legales con el propósito de crear una verdadera cultura en materia de tributos y así poner en práctica de una forma consciente, responsable, transparente y ético el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria. Se recomienda a las instituciones educativas la formación de una cultura tributaria fomentando valores dirigidos a la responsabilidad y al desempeño de manera correcta de las obligaciones impositivas existentes en las leyes tributarias vigentes.

Palabras clave: Cambio cultural, Conciencia tributaria, Cultura tributaria, Obligación tributaria, Responsabilidad tributaria.

ABSTRACT

This research aimed to analyze the tax culture to fulfill the tax obligation, theoretically founded on legal documents at the Constitution of the Bolivarian Republic of Venezuela (1999), Garay (2001) and statements of authors versed in Armas y Colmenares (2009), León (2010), Armas y Soto (2012), among others. The study is classified as a descriptive documentary and field, with a mixed design, not descriptive experimental trans. Techniques were applied as observation data collection and interview documentary being used as instruments of data collection matrix analysis and interview guide consists of five (05) items directed to five (05) tax expertsw who expressed their review by an unstructured



interview with open questions and free responses. For the interpretation of the data, we used document analysis, content, critical, comparative and triangulation. The results showed that the strategies implemented by the Tax Administration are aimed at developing the tax culture in the social emphasis on human and legal aspects in order to create a true culture in terms of taxes and thus implement a consciously, accountable, transparent and ethical voluntary compliance of tax obligations. It is recommended that educational institutions forming a tax culture aimed at promoting values and responsibility to properly perform the existing tax liability on the tax laws in force.

Keywords: Culture change, Tax awareness, Tax culture, Tax obligations, Tax liability.

INTRODUCCIÓN

Una figura considerada relevante para el desarrollo de los individuos en una sociedad es la cultura; este es un tema al que no se le ha dado la importancia requerida, debido en cierta forma a un estilo de comportamiento adquirido que no es acorde al lugar donde realmente se desenvuelve las personas en una comunidad.

Esta situación se debe por lo general al entorno social en el que se convive, generando la adopción de una cultura diferente a la existente en la comunidad, provocando el descuido de las normas, el desacato de las mismas, así como también de los valores, creencias y actitudes.

Aunado a lo antes expuesto, se observa que el desinterés en conocer las normas genera en los individuos cierta resistencia a desarrollar un estilo de vida basado en el conocimiento y la aplicación correcta de las leyes establecidas dentro de una sociedad.

A raíz de esta conducta se evidencia notoriamente la falta de una cultura dirigida especialmente a los tributos considerado un aspecto muy fundamental que debe ser desarrollado profundamente en todos los sectores educativos de la nación. Para que esto pueda lograrse es necesaria la formación a temprana edad de una educación tributaria con el propósito de conocer los impuestos existentes y la aplicación de cada uno de ellos.

Por esta razón, la administración tributaria busca los mecanismos necesarios para establecer tanto en los sistemas educativos como en el resto de una sociedad la formación de una cultura tributaria, poniendo a su disposición todas las herramientas posibles para asentar una base sólida que permita facilitar los conocimientos en materia tributaria y reforzar en cada uno de los individuos valores, creencias y actitudes en modo de concienciar tanto el deber de cumplir con las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos como de las necesidades que pueden solventarse si el Estado hace un uso adecuado de los recursos.

El presente estudio estuvo enmarcado dentro de un diseño de investigación de tipo bibliográfico, de campo, no experimental, transeccional y descriptivo. La población para el presente estudio estuvo representada por cinco (5) expertos en materia tributaria, los cuales fueron escogidos a través de un muestreo intencional, por ser ellos las personas



convenientes para acceder a la información referente a las estrategias aplicadas por la administración tributaria para el desarrollo de la cultura tributaria de los contribuyentes.

La técnica que se utilizó para la recolección de datos fue la observación documental y la entrevista. Se utilizó como instrumento para la recolección de datos la matriz de análisis y una guía de entrevista no estructurada, con preguntas abiertas y respuestas libres. Por último, se emplearon técnicas cualitativas conformados por el análisis documental, de contenido, crítico, comparativo y triangulación.

CULTURA TRIBUTARIA

La cultura tributaria se entiende como un conjunto de valores, actitudes y conocimientos adquiridos por los miembros de una sociedad respecto a la tributación, con observancia de las leyes vigentes que rigen la conducta del ser humano, como sujeto capaz de ejercer y responder ante las obligaciones tributarias que del mismo devenga, es decir, este comportamiento debe ser visto no tanto como una obligación sino más bien como el deber de coadyuvar en función de resolver las necesidades de un país.

Según las autoras Armas y Colmenares (2009, p.148) quienes citan a Goliá (2003, p.1) definen la cultura tributaria como “el conjunto de conocimientos, valoraciones, actitudes referidas a los tributos, así como al nivel de creencia respeto de los deberes y derechos que derivan para los sujetos activos y pasivos de esa relación”.

Asimismo, Silvestri y Silvestri (2011, p.11) el cual cita a Méndez (2004 define la cultura tributaria como “un campo de las representaciones sociales sobre la relación Estado-sociedad que ha sido poco explorada por las ciencias sociales”. De acuerdo a lo expresado por Mires (2006, p.59), está referida “al conjunto de conocimientos, valoraciones y actitudes de un determinado grupo social”.

La cultura tributaria es indispensable en toda sociedad, puesto que es la manera de vivir juntos, moldea el pensamiento, la imagen y el comportamiento, de manera que el sujeto pasivo pueda cumplir de manera voluntaria con las obligaciones tributarias.

Para llegar a esto, debe lograrse una educación tributaria en todos los estratos sociales en modo de fortalecer aspectos importantes en un ser humano como lo son las creencias, actitudes, comportamientos y conocimientos acerca de los deberes pero también de los derechos que otorgan las leyes en materia tributaria.

CULTURA TRIBUTARIA COMO MANIFESTACIÓN DEL COMPORTAMIENTO SOCIAL

Los elementos de la cultura tributaria están representados por: valores, normas legales y sanciones, símbolos y tecnología. En cuanto a los valores, Martínez (2012) expresa que los valores son patrones que guían la manera de ser o de actuar de los individuos en una sociedad.

Por su parte, Obermeister (2012) explica que los valores matriciales más importantes para crear y acumular una nueva cultura tributaria son los siguientes:



1. Pacto social: se refiere a que las instituciones sociales, Estados, poderes, gobiernos, partidos, sistemas tributarios, que no se mueven en esa dirección, se ven a sí mismas crecientemente aisladas, faltas de credibilidad y legitimidad. Los ciudadanos se resisten a ser meramente individuos administrados, pues aspiran ser actores responsables en la nueva sociedad.

2. La sociedad como proyecto: Se siente la necesidad de hacer un nuevo pacto, porque a la sociedad se le percibe cada vez más como lo que realmente es, un proyecto de todos y entre todos sus miembros.

3. Dinámica: en cuanto al desenvolvimiento de las tareas de información, del control, de la gestión y de la participación no se detendrá, irá en aumento, y esto es lo que va a hacer que la sociedad como proyecto tenga una nueva dinámica. Desde las instituciones desde las cuales la sociedad se dirige y conduce a sí misma, las actitudes y la visión deberán ser siempre dinámicas.

4. La información y el conocimiento: significa información total, transparencia, análisis riguroso, planteamiento de todos los escenarios posibles, valoración crítica de los mismos. A partir de estos elementos los ciudadanos demandan tener más y mejor conocimiento e información.

5. Participación: la participación de los ciudadanos en la concepción, diseño, planeación conducción de la sociedad como proyecto, en la definición del modelo de desarrollo humano como país, en la elaboración de las políticas tributarias y en la decisión del sistema tributario que se necesita y conviene.

De acuerdo con lo planteado por los autores, Martínez (2012) establece que son patrones que guían el comportamiento de las personas en una sociedad; en cambio Obermeister (2012) establece cinco valores importantes para crear una nueva cultura, estas son: el pacto social mediante el cual las instituciones de un país deben avanzar hacia una misma dirección, la sociedad como proyecto, la dinámica con el cual se desenvuelven las actividades de información, gestión, participación, la comunicación, el conocimiento que deben tener los ciudadanos y por último la participación de estos en el desarrollo humano, político y tributario de una nación.

Con base en la situación descrita, los valores se definen como patrones que guían el comportamiento de una persona dentro de una sociedad, facilitando de esta forma el conocimiento de los proyectos que llevan a cabo las instituciones de un país, la dinámica empleada y la participación de los ciudadanos en los distintos planes llevados a cabo por las organizaciones públicas y privadas.

Con respecto al punto de las normas legales y sanciones, Armas (2010) define las normas legales como reglas acerca de lo que debe o no debe hacer el individuo dentro de una sociedad. Por su parte la sanción es un castigo que se le impone al infractor mediante una pena o multa por el quebrantamiento de una ley o norma.

Armas y Soto (2012) definen las normas legales como disposiciones contenidas en



textos legales que generalmente imponen deberes y confieren derechos, con el objetivo de regular la conducta del hombre dentro de una sociedad. A su vez, la sanción se produce por incumplir con las normas jurídicas establecidas en una sociedad, ocasionando al infractor una pena o multa.

De acuerdo a los planteamientos desarrollados por los autores se observa similitud en el significado dado, estableciendo que las normas legales son disposiciones contenidas en textos legales que imponen deberes y confieren derechos con el objetivo de conducir al individuo sobre lo que se debe y no se debe hacer dentro de una sociedad. Por el otro lado, la sanción se establece a los individuos cuando incumplen con las normas jurídicas, generándose así una pena o multa para el infractor.

Por lo tanto, las normas legales son disposiciones establecidas en las leyes que están destinadas a una sociedad con el propósito de conocer tanto los deberes que se les imponen como los derechos de los cuales pueden gozar los individuos estableciendo así una conducta que debe estar enmarcado dentro de lo planteado en las normas jurídicas. De no evidenciarse el cumplimiento de los individuos dentro de los lineamientos establecidos por las normativas legales se generaría una sanción.

Con respecto a los símbolos, Armas (2010) la define como algo que puede evocar un significado, representar creencias culturales, valores y normas. Dicho de otro modo, Armas y Soto (2012) expresan que se refiere a un signo que evoque la tributación, ya que representa pictografías con significado propio, tal es el caso del símbolo del SENIAT, IVSS, INCES.

De las definiciones expuestas se observa que los símbolos son signos que representan creencias culturales, valores, normas y a su vez también existen lemas que tienen significados meramente tributarios, facilitando de esta forma el mensaje expresado en cada uno de los logos existentes.

En otras palabras, los símbolos representan creencias, valores, normas, presentes en una sociedad, dirigidas fundamentalmente a dar un significado propio enriqueciendo de esta forma la información contenida en cada uno de los lemas.

En cuanto a la tecnología, Armas (2010) establece que es un cuerpo de conocimientos prácticos y equipos para mejorar la eficacia de la labor humana. Por su parte, Armas y Soto (2012) resaltan que las innovaciones tecnológicas en materia tributaria son importantes para el contribuyente facilitando de esta forma los trámites llevados a cabo a través de una página web.

Con respecto a los planteamientos antes desarrollados se evidencia por un lado la importancia de contar con equipos adecuados para mejorar la eficacia de la labor humana, mientras que por el otro destaca el funcionamiento de la tecnología en materia tributaria, facilitando los trámites realizados por los contribuyentes.

Sobre la base de las ideas expuestas se pudo constatar el papel fundamental que cumple la tecnología en materia tributaria, ya que contando con un equipo de avanzada



permitiría a los contribuyentes tramitar sus operaciones de manera rápida y efectiva.

Sobre la ética, Vieira (2012) lo define como la manera en que una persona o una sociedad se comportan en la vida, es decir, a la conducta demostrada en la práctica. Por su parte, Bernales (2012) señala que datos como la inteligencia, la libertad, la vocación innata por la justicia, la razonabilidad y la capacidad de construir organizaciones sociales, cada vez más ordenadas y seguras en el ámbito de protección a la vida, son pruebas eficientes de la dimensión ética del ser humano.

Para las autoras Armas y Soto (2012), la ética es un conjunto de valores que identifican y personalizan a un grupo guiando el comportamiento de los seres humanos en un entorno social.

Dicho esto, se observa que el planteamiento de Vieira (2012) está dirigiendo la manera en que una persona se comporta en la vida. Por su parte, Bernales (2012) resalta aspectos importantes como la inteligencia, la libertad, la justicia, la razonabilidad y la capacidad de construir organizaciones sociales como pruebas claras de la ética en el ser humano. De la misma manera, Armas y Soto (2012) resaltan los valores como elementos fundamentales, orientadores de la conducta de los seres humanos dentro de una sociedad.

Como conclusión final, se define la ética como los valores que todo ser humano debe poseer en un sentido racional para comportarse de manera justa frente a los individuos de una sociedad, logrando así un entorno social estable y armónico.

En cuanto a las características de la cultura tributaria, Belálcazar (2010) plantea cómo las empresas asumen las obligaciones fiscales en los diferentes sectores económicos del país. Para ello es necesario contar con un equipo de responsables directos que evalúen las funciones correspondientes a las diferentes clases de tributos que recaen en una organización.

Caracterizar una empresa es evitar funciones innecesarias que han de perder tiempo y dinero al momento de cumplir con las obligaciones fiscales, la realización de una planificación tributaria para prever el pago de los impuestos, optimizar costos, auditoría, control interno, todas estas características fundamentales para evitar fallas en los procedimientos y por consiguiente sanciones impuestas por la administración tributaria.

Por esta razón, es fundamental contar con un equipo altamente calificado, responsable de sus funciones y llevar una planificación tributaria con el objetivo de realizar eficientemente cada uno de los procedimientos, evitando así funciones innecesarias que obstaculicen el cumplimiento de las distintas obligaciones fiscales.

Con respecto a la clasificación de la cultura tributaria, León (2010) menciona que debe clasificarse de acuerdo a una lista de categorías, tales como la organización social, religión, economía, manera en que deben solucionarse los problemas, ideas o hábitos aprendidos, símbolos, comportamientos modelados y compartidos por una sociedad.

En este contexto, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)



(2011) señala como clasificación, desde la perspectiva del comportamiento de los contribuyentes, lo siguiente: moral-tributario, revelación del hecho imponible y cumplimiento de las obligaciones principales (pago de los tributos).

En referencia a las fuentes planteadas, existen dos puntos de vista totalmente diferentes, para León (2010) la clasificación es más general manifestándolo de manera organizacional; mientras que el CIAT (2011), se encuentra basada en los rasgos que caracterizan a una sociedad en específico en cuanto a su comportamiento y modo de pensar, siempre en busca del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Por consiguiente, es preciso tomar en cuenta la organización social de la empresa, así como la religión de la misma, la herencia social y aspectos mentales, estructurales y simbólicos que permitan definir la cultura tributaria de una organización.

La importancia de la cultura tributaria para León (2010) está en que cada persona acepte el sitio que le corresponde en una sociedad y actuar solidariamente con los demás miembros de la misma. Dicho de otro modo, la importancia radica en la solidaridad que debe existir entre las partes de la relación jurídica tributaria en pro del bien común, ya sea el Estado como ente facultado para la solución de los problemas a través de los recursos obtenidos por las obligaciones tributarias y los sujetos pasivos en recibir a cambio todos los servicios necesarios para elevar la calidad de vida.

Resumiendo lo tratado, es importante la convivencia de los miembros de una sociedad para lograr con facilidad la solución de los problemas presentes en una población, pero esto es posible si existe una buena relación y cumplimiento de las obligaciones que ambas partes de la relación jurídico-tributaria deben poner en manifiesto.

En cuanto al cambio cultural, para Armas y Soto (2012) se produce por tres fuentes primordiales, la alteración del ambiente natural, se evidencia con el cambio de un clima, aumento o disminución de la población, obligando a los individuos a adaptarse ante estos fenómenos. El contacto con los otros grupos sociales permite adoptar nuevas normas, valores y tecnología. Por último, el descubrimiento e invención lleva a la aparición de nuevos conocimientos que luego se concreta en la obtención de nuevos materiales para crear algo nuevo.

Por su parte, Martínez (2012) señala que el cambio cultural se toma como un aliado de la evolución de la organización empresarial, aprovechando todas las experiencias de aprendizaje que se producen en los procesos. El cambio se debe trabajar a partir del conocimiento de la naturaleza de los factores de una entidad laboral.

Refiere el mencionado autor que aprovechar el cambio de manera positiva solo será posible si se permite la incorporación en la organización de pautas innovadoras, la aparición de nuevas formas de relación dentro y fuera de una entidad y la participación de todos sus componentes.

Los autores señalados anteriormente manifiestan en sus definiciones dos vertientes completamente diferentes, para Armas y Soto (2012) el cambio cultural se basa en



adoptar nuevas normas que tengan beneficios para las partes en la relación jurídica-tributaria, en los que los cambios sean aceptados positivamente para lograr de esta manera un cumplimiento voluntario del mismo; en cambio, para Martínez (2012) el cambio cultural se basa en aprovechar todas las experiencias de aprendizaje que se producen en los procesos de una organización.

De todo esto se desprende que el cambio cultural en una sociedad se da por varios factores ajenos a la voluntad de los individuos que hacen posible la conducta cambiante de una persona a lo largo del tiempo, alterando así el desarrollo de las actividades llevadas a cabo en una comunidad.

Llegando al punto de la contracultura, Herrera (2009) expresa que son manifestaciones artísticas, culturales, científicas, diferentes a la cultura oficial. Refiere el mencionado autor que la contracultura es una conducta considerada marginal por cuanto establece modelos de comportamientos que ocasionan muchas veces represiones fuertes y terribles.

Por su parte, Armas y Soto (2012) establecen que la contracultura son aspiraciones de un grupo social marginado que va en contra de la cultura oficial, oponiéndose así a pautas de conductas establecidas, generalmente por los miembros de una sociedad. Las ideas expuestas por los investigadores muestran que ambos plantean modelos de conducta y comportamiento por parte de un grupo social marginado que se abalanzan sobre la cultura predominante de una sociedad.

Como conclusión, la contracultura no es más que modelos de conductas terribles por parte de un grupo minoritario de una sociedad que se oponen a la cultura predominante existente en una colectividad, ocasionando en muchos de los casos represiones fuertes, afectando de esta forma los comportamientos de los individuos.

Luego de analizados cada uno de los puntos referidos al comportamiento social, en la actualidad es de vital importancia la convivencia de los individuos dentro de una sociedad, puesto que en ella surge la presencia de diversas conductas que permiten establecer un patrón de comportamiento de las personas ante las normas existentes y mediante el acato de cada una de ellas se desarrolla una cultura tributaria dando a conocer tanto los deberes como los derechos de los sujetos pasivos logrando de esta forma fortalecer tanto los conocimientos como el cumplimiento ético y responsables en materia de tributos obteniéndose así beneficios sociales que impulsaría los valores de los individuos en una población.

El investigador considera el comportamiento social como el conjunto de aspectos humanos y legales que ponen en evidencia la actuación de los individuos dentro de una sociedad.

Para ello es importante tomar en cuenta los valores de las personas, definido los mismos como aquellas conductas inculcadas desde las etapas iniciales de la vida, destinadas a la convivencia racional entre los miembros, siempre y cuando esta relación se desarrolle dentro de las normas legales establecidas, evitando así sanciones y



permitiendo de esta forma cumplir con las obligaciones tributarias a las cuales están sujetos los contribuyentes, obteniendo como beneficio el desarrollo tanto social como económico de una comunidad.

CONSECUENCIAS ANTE EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria es un deber que todo sujeto pasivo debe realizar para coadyuvar con las necesidades públicas y sociales existentes en una sociedad. Las leyes tributarias con el objeto de facilitar el cumplimiento por parte de los contribuyentes establecen tiempos previstos en las legislaciones para evitar incurrir en el incumplimiento pero por razones propias de cada ente, cometen faltas en el pago de los tributos, acarreando así un incumplimiento, ya sea formal o material, generando consecuencias que afectarían el rendimiento de una organización.

Actualmente, las empresas prestan cada vez más atención a las implicaciones tributarias que pueden tener sus decisiones estratégicas, desde el punto de vista de las leyes que obligan a un control interno estricto y también desde las nuevas tendencias tributarias, provocando así un profundo cambio tanto para los contribuyentes como para los agentes de retención.

En este sentido, los ilícitos tributarios se definen como toda acción u omisión que represente violación de las normas tributarias, y el Estado tiene el derecho de castigar (inclusive en algunos casos hasta penalmente) a quienes vulneren dichas normas, puesto que estas irregularidades afectan bienes fundamentales de la sociedad.

Según Garay (2001), el Código Orgánico Tributario en su artículo 80, se define como: “toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias en las que incurrir los sujetos pasivos incumpliendo con las obligaciones estipuladas en las leyes acarreando así sanciones determinadas por la Administración Tributaria”.

Igualmente, Duarte (2009) describe específicamente los ilícitos tributarios cuando el contribuyente no cumple con las obligaciones fiscales, sean estas formales o materiales, a las cuales están sometidas.

En síntesis, se observa que los autores antes mencionados muestran una concordancia en el punto referido a los ilícitos tributarios, describiendo estos como la violación de una norma por parte del contribuyente en pro de obtener beneficios para sí o para terceros.

Finalmente, los ilícitos tributarios se definen como aquellas acciones u omisiones que realiza el contribuyente para obtener un beneficio fuera de lo contemplado en las normativas legales, trayendo como consecuencia una sanción por parte de la administración tributaria.

El ilícito tributario tiene relación con las obligaciones formales y materiales; es decir, son las normas sustanciales relativas al nacimiento y extensión de la obligación tributaria, su objeto, fuente, causa, hecho generador, elemento temporal y sujetos de la obligación



jurídica-tributaria.

Las infracciones y sanciones tributarias no son más que una de las manifestaciones de la potestad punitiva del Estado, unitariamente reguladas por el Código Orgánico Tributario (Garay, 2001), de lo que se deduce toda una serie de importantes consecuencias en torno a los principios aplicables en esta materia, generando como resultado insoslayable la necesidad de utilizar el método y la técnica propios del derecho penal.

En este sentido, es pertinente resaltar que el riesgo tributario se define como el peligro permanente que sufre el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributario producto de fallas tanto en los procedimientos administrativos como jurídicos.

Al respecto Onrubia (2009) plantea que el riesgo tributario tiene su origen en dos factores como lo son el anonimato de la propiedad de capital y las decisiones que poseen los gestores de las empresas, esta combinación trae riesgos muy elevados dificultando así la práctica contable, los aspectos jurídicos e incluso normas, lo cual obstaculizaría el cumplimiento de la obligación tributaria.

Así mismo, Osuna (2010) establece que el riesgo tributario es un peligro inminente que afecta el sujeto pasivo producto de tres factores como lo son: la presión tributaria, el incumplimiento de sus obligaciones impositivas y las consecuencias de sus propias decisiones económicas.

Con base en lo expuesto, Onrubia (2009) plantea dos factores claves para que exista el riesgo tributario en una organización, estos son: el anonimato de la propiedad de capital y las decisiones que poseen los gestores de las empresas. Por su parte, Osuna (2010), no solo resalta las consecuencias de las decisiones económicas como factor principal, sino que agrega otros dos factores claves, como la presión tributaria y el incumplimiento de sus obligaciones impositivas. La combinación de estos componentes pone en peligro las operaciones llevadas a cabo en una entidad económica.

Sobre la base de las ideas expuestas, se dice que el riesgo tributario se origina por la presencia de factores humanos y materiales, cuestión que perjudica el desarrollo de las actividades de una entidad, dificultando de esta forma el cumplimiento por parte del sujeto pasivo de la obligación de pagar los tributos.

Por tal motivo, cumplir oportunamente con las obligaciones fiscales resulta clave para obtener un desarrollo sustentable y duradero, a fin de evitar los riesgos derivados del incumplimiento, así como procurar el desarrollo de estructuras organizacionales apropiadas cuya práctica fiscal sea acorde con las actividades de la empresa, así como también debe estar apegada a las disposiciones previstas en las normativas legales vigentes.

Para ello, las sanciones son acciones llevadas a cabo por un ente tributario, en virtud de una conducta desarrollada fuera de lo enmarcado en las leyes tributarias vigentes por parte por parte de un responsable, lo que ocasiona al infractor la pérdida momentánea de



sus funciones y la obligación de pagar la falta cometida de manera pecuniaria.

Al respecto, Añez (2012) establece que la sanción tributaria es toda restricción de derechos subjetivos impuesta por una norma general a un responsable y aplicada mediante un acto administrativo o jurisdiccional por una autoridad competente y mediante un procedimiento reglado, como resultado de la ejecución de una conducta prohibida por la ley.

Por su parte, Villela (2010) considera las sanciones en materia tributaria como un derecho que pierde el infractor y, además, el mismo debe pagar la obligación pecuniaria por la transgresión cometida.

Se observa, en lo antes mostrado que Añez (2012) lo cataloga como toda restricción impuesta por una norma general a un responsable por la ejecución de una conducta prohibida por la ley. En cambio, para Villela (2010) el transgresor debe enmendar la acción cometida a través del pago de una obligación pecuniaria.

Con base en lo expuesto por los autores, se definen las sanciones como una restricción sufrida por los sujetos pasivos como consecuencia de la violación de una norma, lo cual conlleva a la realización de un acto administrativo por parte de una autoridad competente para determinar la acción u omisión producida e imponer una sanción pecuniaria.

Vinculado al párrafo anterior se denomina sanción a la consecuencia o efecto de una conducta que constituye infracción de una norma legal vigente, para ello existen diversos tipos de sanciones por los hechos en los cuales hayan incurrido los sujetos pasivos, dado precisamente por el incumplimiento de las obligaciones tributarias a las cuales están sometidos. De acuerdo a este planteamiento se presentan los siguientes puntos.

La prisión es un establecimiento penitenciario en donde se encuentran los sujetos privados de su libertad producto de una conducta desarrollada fuera de los lineamientos establecidos por las leyes tributarias y mediante la cual no tiene reparación alguna acerca del daño provocado.

Así mismo, el Código Penal (Tribunal Supremo de Justicia, 2011) en su artículo 14 expresa que la pena de prisión se cumplirá en los establecimientos penitenciarios según lo establecido y reglamentado por dicha ley. En cambio, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) en su artículo 272 amplía las funciones dentro de los recintos carcelarios, señalando que el Estado garantizará un sistema penitenciario, asegurando así la rehabilitación del interno o interna, y el goce de espacios destinados para el trabajo, el estudio, el deporte, la recreación, logrando de esta forma obtener condiciones más humanitarias para los reclusos.

Las definiciones expuestas ofrecen similitudes referentes al punto de la prisión. Según el Código Penal (Tribunal Supremo de Justicia, 2011) la pena de prisión debe cumplirse en los establecimientos penitenciarios. Por su parte, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) resalta la labor del Estado en garantizar recintos



carcelarios para la rehabilitación de los reclusos y el disfrute de diversas actividades.

El ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de la libertad es materia de la nueva rama jurídica del derecho penal, conocido como derecho tributario. El derecho tributario penal regula la punibilidad de las infracciones cometidas por los contribuyentes en el incumplimiento de sus obligaciones en materia de tributos, siempre que esta falta traiga aparejada el dolo o la culpa, la antijuridicidad y tipicidad por parte del contribuyente. En el tema “delito tributario” de este trabajo de tesis, se desarrolla la parte de las transgresiones impositivas que son sancionadas con pena restrictiva de la libertad.

Por lo tanto, la prisión constituye el establecimiento penitenciario en donde se encuentran los sujetos privados de libertad, ya sea como detenidos, procesados o condenados en función de los agravantes o atenuantes que estos puedan tener al momento de cometerlos, siendo el Estado el ente garante de dictaminar la sentencia a los infractores, acorde al ilícito realizado, y de vigilar la conducta dentro del ambiente carcelario.

A juicio del investigador, la prisión o pena restrictiva de la libertad viene a ser la sanción más grave impuesta a los individuos por la comisión de los ilícitos tributarios. Se considera que el libre proceder ya sea individual, de movilidad y desenvolvimiento, es un derecho humano esencial e inherente a la persona, y privar a la misma por la realización de una infracción viene a ser la sanción más estricta que aplica el derecho penal a cualquier sujeto incurso en un delito.

La multa es la sanción administrativa o penal consistente en un desembolso de dinero producido por el desacato de una norma o por el incumplimiento de las obligaciones fiscales, es decir, es una sanción de índole pecuniario, por ende consiste en la obligación de pagar una determinada suma de dinero como consecuencia de una infracción cometida en contra de la ley en materia de tributos, impuestos por el ente encargado en esa rama y siempre serán expresadas en unidades tributarias, empleándose el valor vigente para el momento de su pago.

Según Monroy (2010), no es más que la consecuencia de tipo económico, que se impone cuando se incumple una obligación legal o contractual dependiendo del caso. En cambio, Chacín (2012) establece que es una sanción pecuniaria, ya sea por incumplimiento a nivel administrativo, contractual, delictivo, penal o civil.

Las ideas expuestas por los autores muestran similitudes en cuanto al significado de la multa, debido a que Monroy (2010) establece que se trata de una sanción de tipo económico cuando se incumple una obligación legal o contractual. Igualmente, Chacín (2012) expresa que la sanción es pecuniaria cuando se comete una infracción a nivel administrativo, delictivo, contractual, penal o civil.

Por consiguiente, la multa representa una violación de una norma o de una obligación determinada, lo cual conlleva a la cancelación de este ilícito a través de un pago meramente pecuniario que debe ser retribuido al Estado.



El comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo, se produce por la obtención de bienes que directa o indirectamente provienen de un delito con el propósito de destinarlo para fines comerciales.

Según Gray (2012) la define como la pérdida de los efectos que provengan del delito y de los instrumentos con que se ejecutó la infracción cometida. Así mismo, Valero (2009) detalla el comiso como la pérdida de los bienes que directa o indirectamente provienen de un acto ilícito ocasionando de esta forma que los materiales obtenidos de forma ilícita pasen a manos del Estado bien sea para su destrucción o para la administración de los objetos incautados.

Sobre la base de lo explicado, el comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo, para Gray (2012) viene dada por la pérdida tanto de los instrumentos utilizados indebidamente como de los efectos obtenidos posteriormente. De otro modo, Valero (2009) expone la consecuencia de los bienes adquiridos de forma ilegal mencionando que la posesión de cosas ilegítimas para ser destinados a un fin lucrativo caerá en manos del Estado para su destrucción.

En síntesis, el comiso es la pérdida que sufren los contribuyentes por la tenencia de objetos considerados de procedencia ilícita, los cuales, utilizados o no, están destinados a un fin previamente establecidos.

La sanción de clausura temporal del establecimiento ha estado prevista como un castigo aplicable a las acciones y omisiones violatorias de normas tributarias, las cuales consisten en impedir por un tiempo determinado las operaciones que se llevan a cabo en una compañía.

Por su parte, Garay (2001) menciona que el incumplimiento en la obligación de emitir y exigir comprobantes, así como los de llevar libros, registros contables, registros especiales, se consideran suficientes motivos para proceder a la clausura temporal del establecimiento. Al respecto, Chacín (2012) indica que el cierre temporal, parcial o definitivo por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) es llevada a cabo cuando la persona natural o jurídica comete un ilícito tributario.

Partiendo de los supuestos anteriores, Garay (2001) señala que solamente el incumplimiento de algunos deberes formales son motivos suficientes para llevar a cabo la clausura temporal del establecimiento. No obstante, Chacín (2012) no especifica el ilícito en el que debe incurrir el contribuyente sino cualquier ilícito llevado a cabo por el sujeto pasivo.

Como se ha señalado, la clausura temporal del establecimiento es el cierre temporal, parcial o definitivo, aplicado a las personas naturales y/o jurídicas producto de una conducta ilícita llevada a cabo durante las operaciones desarrolladas en una entidad. Se debe indicar que la sanción por clausura temporal del establecimiento también forma parte del grupo de sanciones aplicables en los casos de comisión de determinados ilícitos formales, derivados del incumplimiento de los deberes puestos a cargo de los sujetos



pasivos, que tienen por finalidad facilitar la verificación, fiscalización y determinación del tributo.

La inhabilitación para el ejercicio de oficio y profesión consiste en una sanción aplicable por un término igual a la pena impuesta, a los profesionales, a los técnicos, que con motivo del ejercicio de su profesión o actividad, participen, apoyen, auxilien o cooperen en la comisión del ilícito de defraudación tributaria, según lo establecido en el artículo 89 del Código Orgánico Tributario (Garay, 2001); así mismo, la inhabilitación se da cuando los profesionales en virtud de la labor que estén desarrollando, participen, actúen y cooperen en la comisión del acto ilegítimo.

Por su parte, Chacín (2012) explica que esta sanción va dirigida a los profesionales y técnicos que con motivo de las actividades llevadas a cabo participen, apoyen o cooperen en la comisión del ilícito de defraudación tributaria.

El argumento expresado por Chacín (2012) coincide plenamente con lo estipulado en el Código Orgánico Tributario (Garay, 2001) en su artículo 89 mencionando que todo aquel profesional en el cual participe, apoye, coopere en la comisión de un ilícito estará inhabilitado para ejercer otras profesiones.

Por esta razón, la inhabilitación para los profesionales y técnicos se da cuando en el ejercicio de sus funciones participen, ayuden, cooperen en la comisión del ilícito de defraudación tributaria. Para ello, la sanción será aplicable ante los tribunales penales, donde se prohíbe al profesional a la labor de su oficio por un tiempo determinado. Esta sanción es aplicable a todos los expertos que presten apoyo en la realización de ilícitos tributarios a través de sus conocimientos, técnicas y habilidades. La suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales se produce cuando la administración tributaria evidencie que los contribuyentes cometan diversos ilícitos.

De igual forma, Garay (2001) señala que el Código Orgánico Tributario en su artículo 108 señala los ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas y en el cual la pena prevista para cada uno de los numerales establecidos son el comiso de los instrumentos de producción, de las especies fiscales, gravadas, la suspensión de las actividades o la revocación del respectivo registro y autorización. Por su parte, Chacín (2012) lo define como una decisión administrativa por parte del SENIAT de revocar o suspender la licencia a una persona natural o jurídica para continuar comercializando en el espacio correspondiente a su jurisdicción.

Sobre dicha base, Garay (2001) refiere que el artículo 108 del Código Orgánico Tributario señala las sanciones establecidas para cada numeral. Por su parte, Chacín (2012) plantea que es una decisión administrativa la de revocar o suspender la licencia a una persona natural o jurídica para continuar con las operaciones llevadas a cabo en una entidad dentro de la jurisdicción a la cual le corresponde.

Por esta razón, se produce el cese de las actividades comerciales por parte de los contribuyentes cuando la administración tributaria se percata de alguna irregularidad



cometida o simplemente no le renueva la licencia para seguir comercializando. Consiste en la privación temporal de los efectos del registro y autorización para las actividades de producción, expendio y comercialización de especies gravadas, de modo que por ese tiempo la actividad se paralizará. De esta manera, la revocación consiste en dejar sin efecto tanto el acto de registro como la autorización lo cual tiene efectos permanentes.

En general, cabe destacar que la norma por incumplimiento de las obligaciones tributarias castiga los ilícitos, así mismo el Código Orgánico Tributario prevé la potestad sancionatoria de la administración tributaria, en donde las sanciones, salvo las penas restrictivas de libertad, serán aplicadas por la administración tributaria, sin perjuicio de los recursos que contra ellas puedan ejercer los contribuyentes o responsables (Garay, 2001).

Como consecuencia de los ilícitos tributarios, los principios fundamentales del derecho penal, como por ejemplo los de bien jurídico, culpabilidad, pena, tipicidad, proporcionalidad, reserva legal, entre otros, son aplicables en toda su extensión al ilícito tributario, con la salvedad de las limitaciones que constitucionalmente impongan las leyes penales tributarias.

Los resultados obtenidos de los objetivos específicos desarrollados son significativos para conocer la situación actual de los tributos existentes en una nación. A partir de ahí se despliega desde las etapas iniciales de la vida cada uno de los impuestos aplicados en la región con el propósito de lograr en cada una de las fases de la educación un aprendizaje sólido que permita facilitar el desarrollo de una cultura tributaria y por consiguiente el cumplimiento voluntario de las obligaciones a las que deben someterse las personas naturales y jurídicas.

CONCLUSIONES

Una vez analizados los resultados obtenidos se procederá a dar respuestas a cada uno de los objetivos específicos que luego de desarrollada dará una contestación final al objetivo general del trabajo de investigación. Esto es posible una vez que se hayan obtenido las informaciones a través de documentos, textos, revistas, in situ, las comparaciones realizadas con los autores y la posición del investigador.

De acuerdo con los resultados desarrollados, con base en la cultura tributaria como manifestación del comportamiento social, se observó que los valores representan una conducta primordial desarrollada en las etapas iniciales de la vida para poder convivir con los demás miembros de una comunidad.

De esta forma, es posible compenetrarse con las personas facilitando la interacción entre ellos, logrando así actualizarse de los avances tecnológicos, impositivos, culturales, sociales, entre otros, lo que provoca que los seres humanos actúen dentro de las normas legales establecidas, cumpliendo así con las distintas obligaciones no solo en materia tributaria sino a nivel social evitando sanciones y conductas contrarias al deber ser.

Una vez analizado el comportamiento social en materia tributaria, es importante la



aplicación correcta tanto de los deberes formales como materiales, de lo contrario se estaría ante la presencia de los ilícitos tributarios, considerados así por violar una norma estipulada en las normativas legales, lo que trae como consecuencia un riesgo tributario mediante el cual los sujetos pasivos conviven con ella, alterando así el funcionamiento de cada una de las actividades llevadas a cabo por los contribuyentes.

Una vez detectado el(los) problema(s) se imponen las sanciones respectivas, generándose en la mayor parte de los casos la multa y la pérdida momentánea de sus funciones a través del cierre de un establecimiento.

Del mismo modo, el ente tributario también establece sanciones para aquellos contribuyentes que comercian con bienes adquiridos, esta es una situación particular porque la administración tributaria no establece como causa de falta, el cierre del establecimiento sino que se posesiona de los objetos adquiridos de forma ilegal, para su posterior destrucción o administración de las cosas.

Otro ilícito producido es dado por la colaboración del sujeto pasivo en la comisión de un acto indebido y para este caso la sanción impuesta es la inhabilitación de sus funciones. Una vez observada estas conductas por parte del contribuyente el ente encargado en materia tributaria toma la decisión de suspender o revocar las actividades ejercidas anteriormente.

Por último, la sanción más grave que puede acarrear un contribuyente es la prisión, la cual es producida por una conducta desarrollada fuera de las leyes tributarias, y mediante la cual no tiene ninguna reparación, ocasionando así al sujeto pasivo la imposibilidad de ejercer sus funciones por un tiempo prolongado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Añez, Y. (2012). Indexación de las sanciones tributarias en la legislación venezolana. *Revista Comercium et Tributum*. Vol. 8, Febrero–Julio 2012, Pp. 56-77.
- Armas, M. (2010). Educación para fomentar la cultura tributaria en los ciudadanos de Maracaibo. Tesis para optar al grado de Doctor en Ciencias de la Educación. Universidad Privada Dr. Rafael Belloso Chacín. Vicerrectorado de Investigación y Doctorado. Venezuela.
- Armas, M. y Colmenares, M. (2009). Educación para el desarrollo de la cultura tributaria. *Revista Electrónica de Humanidades, Educación y Comunicación Social (REDHECS)*. Núm. 6, Año 4, Pp. 123-142.
- Armas, M. y Soto, A. (2012). La educación y la cultura tributaria en Venezuela. Una visión fenomenológica. Venezuela. Los Ángeles Editores, C.A.
- Asamblea Nacional Constituyente (1999). Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial 36.860. Venezuela.



- Belálcazar, A. (2010). Importancia de la cultura tributaria: el caso de la caracterización de las cien principales empresas de San Juan de Pasto. *Revista Unimar*. Núm. 55, Tercer Trimestre de 2010, Pp. 69-77.
- Bernales, E. (2012). Los valores éticos de la democracia y el rol de la juventud. *Encuentro Internacional "La juventud y los valores éticos de la democracia"*. Octubre, Venezuela.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2011). La moral tributaria como factor determinante en el mejoramiento de la eficacia de la administración tributaria. 45ª Asamblea General del CIAT. Abril, Ecuador.
- Chacín, J. (2012). Ilícitos tributarios. VRBE et IVS. *Revista de opinión jurídica. Instituto Universitario de Tecnología de Administración Industrial*. Núm. 15, Año 2, Pp. 6-7.
- Duarte, A. (2009). Análisis sobre el principio de igualdad y su interpretación en cuanto a la exoneración de multas y recargos que otorga el Presidente de la República de Guatemala a los contribuyentes que incurrir en infracciones tributarias. Tesis para optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogada y Notaria. Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala.
- Garay, J. (2001). Código Orgánico Tributario. Comentado. Venezuela. Editorial de la Corporación AGR, S.C.
- Gray, T. (2012). Análisis del artículo 468 del Código Procesal Penal sobre ejecución de la sentencia condenatoria penal. Tesis para optar al grado de Magíster en Derecho con Mención en Derecho Penal. Universidad de Chile. Chile.
- Herrera, J. (2009). Filosofía y contracultura. México. Editorial Brea.
- León, C. (2010). Estrategias de cultura tributaria para los comerciantes de expendio de licores de la parroquia Ramón Ignacio Méndez del Municipio Barinas. Trabajo de grado para optar al título de Especialista en Contaduría Mención Auditoría. Universidad Centro Occidental "Lisandro Alvarado". Venezuela.
- Martínez, M. (2012). La cultura de empresa: la gestión empresarial. España. Ediciones Díaz de Santos.
- Mires, F. (2006). Civilidad. Teoría política de la postmodernidad. España. Trotta.
- Monroy, M. (2010). De las multas y la cláusula penal en la contratación estatal. Trabajo de grado para optar al título de Especialista en Derecho Administrativo. Universidad Militar Nueva Granada. Colombia.
- Obermeister, M. (2012). Medidas concretas para aumentar la cultura tributaria en Venezuela y disminuir la evasión fiscal. Trabajo de grado para optar al título de Especialista en Derecho Tributario. Universidad Central de Venezuela. Venezuela.



- Onrubia, J. (2010). La administración tributaria en España: retos y nuevos horizontes. Revista de Economía. Universidad Complutense de Madrid. Núm. 4, Septiembre, Pp. 137-154.
- Osuna, A. (2010). Planificación tributaria y control interno para el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente especial suministros eléctricos Sasgo, C.A. Trabajo de grado para optar al título de Especialista Tributario. Universidad Centro Occidental "Lisandro Alvarado". Venezuela.
- Silvestri, C. y Silvestri, K. (2011). Estrategias de aprendizaje de la cultura tributaria en el marco de los estudios a distancia. 1eras Jornadas Internacionales de Educación a distancia. Noviembre-Diciembre, Venezuela.
- Tribunal Supremo de Justicia (2011). Código Penal. Gaceta Oficial N° 39818. Venezuela.
- Valero, L. (2009). Los bienes equivalentes y el riesgo de confiscación en la Ley de extinción del dominio y en el comiso penal. Revista Via Iuris. Núm. 6, Enero-Junio, Pp. 71-89.
- Vieira, C. (2012). La formación ética en la administración tributaria peruana. Cuadernos SUNAT. Perú. Serie Aportes.
- Villela, C. (2010). Análisis jurídico del Ilícito Tributario. Trabajo de grado para optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad San Carlos de Guatemala. Guatemala.