



TRIBVTVM

Revista Venezolana de Ciencias Tributarias

IV

UCAT

EDICIÓN DIGITAL

ENERO / DICIEMBRE 2018
Depósito Legal Digital: ppi 201602TA4733
ISSN Digital: (En Trámite)

**Universidad
Católica del Táchira**
San Cristóbal, Táchira - Venezuela

Edición impresa hasta la N° 23 / 2014
Edición Digital N° 4 / 2018

Revista arbitrada de circulación internacional
Vicerrectorado Académico
Decanato de Investigación y Postgrado

TRIBÛTUM

Universidad Católica del Táchira
Decanato de Investigación y Postgrado

Revista arbitrada

Publicación Registrada en el Directorio de Latindex
www.latindex.org

Director - Editor

Jesús Manuel Oliveros Márquez

Consejo Consultivo

Rosa María ALFONSO GALÁN (Universidad de Salamanca), Ángeles GARCÍA FRÍAS (Universidad de Salamanca), Rina MAZUERA ARIAS (Universidad Católica del Táchira), José Amando MEJÍA BENTANCOURT (Universidad Católica Andrés Bello), Luis Guillermo PATIÑO VÁSQUEZ (Universidad de Los Andes) Rodrigo RIVERA MORALES (Universidad Católica del Táchira), José Vicente TROYA JARAMILLO (Universidad Andina Simón Bolívar), Leonardo Ernesto VILLALBA GONZÁLEZ (Universidad de Carabobo).

Diseño Gráfico

Gabriel Jaime

Montaje

Iraiza Coromoto Hernández Carvajal

Identificación Legal

Depósito Legal: pp 199602TA3112
ISSN: 1316-2255
Depósito Legal Digital: ppi 201602TA4733
ISSN Digital: "En Trámite"
Periodicidad: Anual
Páginas: 146

Revista Tribûtum
Número 4 Versión Digital
Enero / Diciembre 2018

Revista indizada en REVENCYT:
Índice y Biblioteca Electrónica de Revistas Venezolanas
de Ciencia y Tecnología. Código RVT012

La edición impresa de la *Revista Tributum* hasta la N°23 / 2014, por falta de papel. La edición correspondiente al año 2015 será en digital y por disposición de la Biblioteca Nacional y su departamento de Depósito Legal se inicia la numeración en la versión digital desde N° 1, para efectos de continuidad del conocimiento es la N° 26 / 2017

Distribución:
Universidad Católica del
Táchira.
Carrera 14 con calle 14
Apartado 366
San Cristóbal
Estado Táchira. Venezuela

Teléfono:
(58) (0276) 5107224-218
Ext. 224-218
Fax:
(58) (0276) 3446183

web site:
www.ucat.edu.ve
E-mail:
tributum@ucat.edu.ve

REVISTA TRIBÛTUM
Decanato de Investigación y Postgrado
Universidad Católica del Táchira

Misión

Tribûtum es una revista arbitrada de carácter científico, editada anualmente por la Universidad Católica del Táchira, San Cristóbal, Táchira. Se encuentra adscrita a la Dirección de Investigación. Tiene como misión ser un medio de divulgación o publicación académica en el área de las ciencias tributarias. Se propone promover la investigación y la discusión crítica e intenta aportar enfoques renovadores que posibiliten la transformación y el mejoramiento de los sistemas tributarios, a través de trabajos originales e inéditos de especialistas nacionales e internacionales.

Estructura

Su estructura interna contempla básicamente dos secciones. *Estudios*: Espacio de reflexión, expresión y comunicación entre estudiosos de la materia tributaria, locales, nacionales e internacionales, en el cual se presenta a la comunidad científica los diversos resultados de las investigaciones en dicho ámbito, a través de trabajos de investigación y planteamientos concretos en el área de las ciencias tributarias. *Jurisprudencia tributaria*: Selecciona las decisiones judiciales consideradas de mayor interés en el área tributaria, publicadas en el lapso correspondiente a la edición respectiva. Además, se incluye el índice acumulado actualizado de la revista Tribûtum.

La Revista Tribûtum no tiene propósitos comerciales
y no produce beneficio material alguno a sus editores o directores.

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta revista
por cualquier medio reprográfico o fónico.



ÍNDICE

ESTUDIOS

MCs. Adrian Pacheco G, Leonardo E. VILLALBA G, Glagys Maribel Guillen.: Axiología Textual Tributaria en las Alcaldías Públicas Municipales del Estado Carabobo	9
Kenddy Andreina BARAJAS RONDÓN: La corrupción en la República Boliva. riana de Venezuela y su relación con la gerencia pública y la imagen institucional bajo el enfoque de la transcomplejidad	31
Jesús Manuel OLIVEROS MÁRQUEZ: Generalidades sobre Ética y la Tributa- ción	43
Leonardo E. VILLALBA G, MCs. Adrian Pacheco G, Glagys Maribel Guillen: Cultura Tributaria y su Discurso Teórico	61

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecunia- rias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras san- ciones	85
Para la determinación del enriquecimiento neto gravable y las deducciones per- mitidas respecto de éste, las pérdidas que se generasen en el ejercicio gravable de los bienes utilizados por los contribuyentes para la produc- ción de su enriquecimiento tales como las verificadas por casos de des- trucción, rotura, consunción, desuso y sustracción, serán deducibles cuando no hubieren sido compensadas por seguros u otras indemniza- ciones y no fuesen imputadas al costo de las mercancías o de los servi- cios.....	97

MISCELÁNEAS

XXX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Montevideo Uruguay, 2018	115
XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario 2018	115
12 de septiembre 2019	115
International Fiscal Association	116
Valor de la Unidad Tributaria	117

ÍNDICE ACUMULADO

Índice	119
--------------	-----

ESTUDIOS

AXIOLOGÍA TEXTUAL TRIBUTARIA EN LAS ALCALDÍAS PÚBLICAS MUNICIPALES DEL ESTADO CARABOBO

Adrian Pacheco G.

Doctor en Ciencias Administrativas y Gerenciales. Magister en Administración de Empresa. Mención Gerencia. Especialista en Gerencia Tributaria. Investigador del Centro de Investigación y Desarrollo de las tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT). Docente en Derecho Administrativo-FCJP-UC y Facilitador en Postgrado en Gerencia Tributaria. FaCES-UC

Email: apcheco17@hotmail.com

Leonardo E. Villalba G.

Doctor en Ciencias Administrativas. Especialista en Gerencia Fiscal. Master en Curriculum. Mención Evaluación. Especialista en Evaluación Curricular. Coordinador del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT). Coordinador de la Líneas de investigación: Mega Tendencias Tributarias y Gestión de la Cultura Tributaria. Jefe del Departamento de Economía y Derecho de la Escuela de Administración Comercial y Contaduría Pública; FaCES-UC. Docente-Investigador en la asignatura Derecho Financiero y Tributario FaCES. Facilitador en Postgrado en Gerencia Tributaria.

Email: lvillal2007@gmail.com

Gladys Maribel Guillen

Doctora en Ciencias de la Educación. Magister en Educación, Mención Investigación. Miembro del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT). Coordinadora de la Línea de investigación Procesos y Productos de la Investigación. Docente en Investigación Aplicada a las Ciencias Administrativas y Contables. Facilitador en Postgrado en Gerencia Tributaria, Campus Universitario de Bárbula, FaCES-UC.

Recibido: 06-07-2018 Aceptado: 30-07-2018

Revista Tribútum N° 4/ 2018 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

9-30

Resumen

Revelar las categorías de la ética, la gestión pública y la calidad desde la filosofía organizacional contextualizada en las Alcaldías Públicas Municipales del Estado Carabobo en búsqueda de una axiología textual tributaria, es el objetivo de este artículo. La visibilidad de la filosofía institucional a través de los preceptos establecidos en la visión y misión de las Alcaldías objeto de estudio ha permitido acercarse al conocimiento de la realidad administrativa dentro de lo que debe ser (misión y lo que será (visión) enmarcados en la declaración de valores), en función del hecho administrativo para su comprensión, no para su explicación. El sustento epistemológico ofrece argumentos teóricos de la relación ética calidad en la gestión pública. Permite a su vez, dar cuenta del enfoque cualitativista utilizado mediante la hermenéutica textual y el análisis de contenido, lo cual condujo a crear categorías axiológicas de análisis y síntesis hasta alcanzar una síntesis categorial axiológica textual tributaria representada por la honestidad-

Palabras clave

Axiología textual tributaria, filosofía organizacional, alcaldías públicas

Abstract

To reveal the categories of ethics, public management and quality from the organizational philosophy of the municipal public mayor 's office at Carabobo state-Venezuela to search for a tax textual axiology is the goal of this article. The visibility of the institutional philosophy through the precepts established in the vision and mission of the municipal public mayor 's office object of study has allowed approaching the knowledge of the administrative reality within what it should be (mission and what will be (vision) framed in the declaration of values, depending on the administrative fact for its understanding, not for its explanation The epistemological support offers theoretical arguments of the ethical relationship quality in public management. It allows, in turn, to account for the qualitative approach used through textual hermeneutics and content analysis, which led to the creation of axiological categories of analysis and synthesis until reaching a categorial tax textual axiology based on the value of honesty.

Keywords

Tax textual axiology, organizational philosophy, public mayor 's office.

Sumario

1. Introducción. 2. Ética pública en el ámbito de las organizaciones públicas. 3. Relación ética-calidad en las organizaciones públicas. 4. Metodología. 5. Consideraciones finales.

1. Introducción

En este artículo se enfatiza sobre los dos aspectos esenciales en cualquier gestión pública municipal actual, como lo son: la ética y la calidad, pretendiendo sustentar que solamente a partir de la presencia conjunta y simultánea de éstas se garantiza la existencia de una eficiente y justa gestión pública, la única que tiene razón de ser en la época y el entorno en que nos desenvolvemos. Se trata pues de descubrir cuáles son los valores que desde la filosofía organizacional de las Alcaldías Municipales del Estado Carabobo conducen a una síntesis categorial de su axiología tributaria.

La concepción administrativa de la calidad no es ajena a la gestión ética, de allí que sea pertinente su abordaje con el fin de profundizar en la asunción de valores que permitan acoplarse con las exigencias de la comunidad en procura de alcanzar las mayores igualdades sociales, así como de la vida interna de la organización.

Reviste entonces, importancia una ética volcada a lo social, a lo público, ello dada la necesidad de crear y consolidar gobiernos locales que tengan funcionarios públicos que asuman como valor irrenunciable la gestión basada en la honradez, el mutuo respeto a las relaciones internas y externas de la organización, la cooperación producto de la aspiración a conseguir el bienestar colectivo, entre otros. Fiorino (2008:55), al respecto señala que: la preocupación por el tema de los desafíos actuales de la ética, ha sido creciente en los últimos años, tanto en los campos de las fronteras de la vida – donde los problemas planteados por la clonación o la manipulación genética no son sino algunos ejemplos – como en el terreno de la política, con agudas interrogantes sobre, los problemas de la utilidad o inutilidad de la democracia en la era de la «Globalización» económica o los nuevos intentos de conceptualizar la sociedad civil o la ciudadanía. En un momento de profundas modificaciones de los referentes simbólicos y conceptuales acerca de las características, posibilidades y responsabilidades de la acción humana, es cada vez más frecuente oír hablar de nuevos paradigmas y nuevos escenarios, por ejemplo, en el campo de las organizaciones públicas, o nuevos escenarios económicos-políticos y sus dificultades en los niveles macro y macroeconómicos y sus repercusiones en la función pública.

2. Ética Pública en el ámbito de las Organizaciones Públicas

La ética cívica propuesta por Cortina (1998), propugna la necesidad de la ética pública por tres razones fundamentales:

1. Porque las organizaciones e instituciones no pueden comportarse de forma amoral, sino que se comportan de forma moralmente adecuada o inadecuada, están altas de moral o desmoralizadas.
2. Porque en tiempos de economía globalizada, la ética en organizaciones e instituciones las hace no sólo legítimas y viables. De ahí que la respuesta a la moralidad no responda sólo a un imperativo ético de humanidad sino también a un imperativo pragmático de supervivencia.
3. Porque se reclama una Ética global ante: La globalización de la economía, la pobreza, la necesidad de paz, la falta de trabajo justo, terrorismo, las autopistas de información, la sustitución de la cultura del libro, enfrentamiento de civilizaciones, etc. Por lo tanto la apuesta al futuro consiste en enfrentar una Ética pública (p. 85).

El bien que persigue la ética en el ámbito público mediante la práctica de las virtudes, lejos de ser una abstracción, se materializa en cada acto que realizan las múltiples instancias de la administración pública. Es la suma de miles de decisiones diarias de los funcionarios que laboran en las organizaciones públicas. Cada funcionario se encuentra diariamente con dilemas éticos que unas veces resuelve de manera rutinaria y otras como resultado de una profunda reflexión. Aunque el sentido común alberga principios básicos que permiten conocer lo bueno y lo malo, lo debido y lo nocivo, la vida conduce a situaciones en las que lo bueno no siempre resulta claro o evidente. La respuesta a un conflicto puede ser equivocada si la persona no cuenta con una escala de valores que le permita discernir lo que es correcto de lo que no.

La ética pública se refiere a la vida pública en su conjunto y a todas las organizaciones que tienen con sus actuaciones consecuencias públicas y precisan ser públicamente legitimadas (asociaciones cívicas, profesionales, opinión pública, entre otros.). Lo ético no sólo se refiere al carácter de las personas y de las organizaciones, que ha sido el enfoque tradicional occidental que se le ha dado a la ética, sino también responde a la obligación de obedecer a las normas que son expectativas de comportamiento generalizado de una sociedad y que permiten que en la misma se desarrollen éstas regularidades de comportamientos que constituyen su esqueleto, estructura, lo que nos hace pensar en la necesidad de examinar quizás otros enfoques de la ética, como el nipón, y como bien lo reseña Nonaka (1999):

Las sociedades occidentales promueven la realización del yo individual como la meta primordial de la vida, mientras que el ideal de vida para los nipones es existir armoniosamente con otros como parte de un yo colectivo. Piensan que trabajar para otros es trabajar para uno mismo. Su tendencia natural a realizarse es a través de su relación con los demás (p. 36)

La ética pública da al servidor público un conocimiento que le permite actuar correctamente en cada situación, por difícil que ésta sea, al ofrecer criterios para encontrar soluciones adecuadas. De esta manera, el estudio de la ética pública es importante al auxiliar en la definición sobre lo que es conveniente o no para la comunidad política. Se refiere a los criterios que debe tomar el servidor público para realizar sus funciones con miras a dar buenos resultados.

Es tarea de la ética pública global intentar detectar si hay respuestas públicas y políticas compartidas, si los seres humanos vamos descubriendo unos valores y principios básicos sin los que creemos que la humanidad se rebaja a sí misma. Esta tarea debe hacerse en las organizaciones públicas municipales a partir del diálogo, desde el hacer conjunto de distintas culturas y posiciones políticas, debe ser una ética intercultural, no etnocentrista, donde se reconozcan las diferencias políticas y sin concebir a la organización como un espacio libre de estas circunstancias.

La ética pública nace de un pluralismo moral de que hay valores compartidos y dichos valores componen un mínimo de ética irrenunciable, esto es lo que Cortina (2002) denomina «una ética mínima», es decir unas exigencias innegables de justicia a las que tenemos que ir respondiendo y que las organizaciones deben aprender cómo satisfacerlas y como afirma Senge (1997):

En el corazón de una organización que aprende se suscita un cambio de ideología: de considerarnos separados del mundo, a pensarnos conectados al mundo; de ver a los problemas como causados por algo o alguien «allá afuera», a ver cómo nuestras acciones crean los problemas que experimentamos. Una organización que aprende es un lugar donde las personas descubren constantemente como crean su realidad y cómo pueden cambiarla (p. 12).

Esa ética a que se refiere Cortina sirve de guía para establecer cuáles son los mínimos necesarios en las acciones y prácticas en diversas esferas sociales. Por su parte, la gerencia pública debe partir del reconocimiento de los valores que le son propios a los individuos que conforman y dirigen la organización, para que así pueda valorar en su justa dimensión el alcance de la acción humana que en todo caso habrá de ser ésta la que configure las características del gerente público, lo cual será posible, como lo afirma Romero (2005):

...en la medida que se pueda contextualizar el análisis epistemológico de la acción humana, en la práctica concreta del Gerente Público, comprometido con el cambio cualitativo que privilegie la formación política y la conciencia social (p. 2).

Lo antes reseñado evidencia que la gerencia pública debe trascender la simple administración de recursos materiales para pasar a considerar la dimensión humana de quienes conforman la organización y hacia quienes va dirigida la prestación de sus servicios, como lo reseña Romero, *ibidem*:

La gerencia va más allá de la administración de los recursos materiales, pues trata básicamente del estudio del trabajo humano, de las relaciones laborales y el

impacto de las organizaciones en el entorno sociocultural y el medio físico de la naturaleza. Dicho en otras palabras, establece una relación indisoluble entre aspectos de la gestión humana y la administración de la organización (p. 25).

3. Relación Ética-Calidad en las Organizaciones Públicas

Entre las organizaciones que prestan servicios a clientes se encuentran las organizaciones públicas. Así mismo, la mayoría de las técnicas de gestión de calidad aplicables a las empresas, especialmente a las de servicios, son también utilizables en la administración, ya que se adaptan perfectamente al sector público.

La cuestión que se plantea acto seguido es si la gestión de la calidad total tiene realmente sentido en el sector público. Los defensores de este enfoque sostienen que los principios de la gestión de la calidad total sólo deben modificarse ligeramente para ser aplicados a la Administración Pública, ya que desde un punto de vista amplio la provisión de un servicio puede ser considerada como un producto. Por tanto, la irrupción del movimiento de la calidad en la Administración Pública significa releer el sentido de los servicios públicos desde una lógica atenta al hecho de que el ciudadano cliente no recibe gratuitamente un servicio sino que accede a él porque lo paga, ya sea en forma de prestación económica directa, ya sea indirectamente, o a través de sus impuestos. Desde el movimiento de la calidad, el cliente tiene derecho a exigir al prestador del servicio, sea ente público o privado concertado, una atención y un producto de calidad. La organización se orienta a responder a las necesidades de los clientes y éstos tienen sus derechos y pueden hacerlos valer, rechazando al prestador del servicio.

La calidad, la eficiencia en la gestión y la administración de los recursos públicos son exigencias cada vez más demandadas por el ciudadano. Que, además, espera ser tratado adecuadamente en sus relaciones más o menos esporádicas con la administración. Cobra así sentido ese concepto controvertido de ciudadano cliente, aunque sólo sea para exigir que a los ciudadanos se les presten unos servicios eficientes y a la altura de sus demandas.

A partir de la anterior consideración, se afirma que la Administración Pública ha de mejorar e innovar la propia gestión a partir de los conceptos en que se fundamenta la calidad total, y es que como lo afirma López y Gadea (2001):

En las Administraciones Públicas el término cliente es un concepto indeterminado, con bastantes ambivalencias y que, únicamente puede entenderse como un recurso para promover un cambio cultural en las organizaciones públicas (p.26).

Con la gestión de la calidad es posible aplicar un sistema de gestión nuevo, es decir, un sistema autogestionado que, por sus características propias de organización, permita emprender el camino de un ahorro metódico a partir de la eliminación de todo aquello que no aporta valor añadido a la gestión, que es fuente de errores o defectos. Dado que la Gestión de la Calidad Total facilita la reducción del déficit público, la OCDE (1995) considera que el enfoque hacia

la calidad en el servicio es parte de la orientación general de las reformas en la Administración que sus países miembros están intentando instrumentar, con el fin de mejorar la capacidad de respuesta y sensibilidad de las instituciones del sector público, a través de requerir y alentar un mayor énfasis en el rendimiento o resultados. Este énfasis en la eficacia se justifica en base a que la razón fundamental de la existencia de las instituciones del sector público es proveer de un servicio o bien a un cliente.

Una buena gestión gerencial debe llevar al éxito de una organización en la medida en que logre manejar, con criterios de igualdad y equidad, la gestión de personas y recursos, integrando ambiente y contexto. Por ello, es necesario que la gerencia comprenda qué ocurre con la moral personal y su interacción con el ambiente y el trabajo humano para valorar el efecto que tienen las decisiones éticas en la vida de una organización, para así configurar los contornos de la calidad ética, que en todo caso, no se hace a partir del diagnóstico aislado de la organización, sino que como lo afirma Etkin (2008):

La calidad ética de la organización no es un atributo que se resuelva en el marco de su realidad interna. La influencia del entorno tiene bases ciertas pero también puede ser un argumento para justificar las decisiones injustas... (p.83)

Basta ya de una ética reducida a la expresión casi insignificante del fuero interno propia de las convicciones morales individuales, este artículo pretende destacar que la ética habrá de hacerse pública, es decir, que sus contornos se difuminen hasta quedar casi imperceptibles los contornos que la determinan, en el marco de una gestión ética efectiva en las organizaciones públicas municipales.

Enfrentadas a sus responsabilidades, las organizaciones no pueden albergar sentimientos morales (culpabilidad, vergüenza, orgullo, sentido del deber) como les sucede a las personas, éstas en todo caso han de responder a sus responsabilidades con decisiones que satisfagan el clamor ético colectivo.

El término calidad es un concepto relativo que puede ser definido desde una perspectiva multidimensional, y para darnos cuenta de ello debemos partir de la siguiente interrogante: ¿dónde debe estar la calidad? Se dice que esta debe estar primordialmente en las personas, en su forma de ser, de actuar, de pensar, de interrelacionarse con los demás, debe estar en los insumos, en los procesos del quehacer humano, en los productos, en la infraestructura, en los procedimientos, en la prestación del servicio, en las técnicas pedagógicas y estrategias metodológicas de enseñanza, en la calidad de las relaciones humanas, es decir, la calidad debe estar en todas las herramientas y elementos de la organización.

La relatividad conceptual antes señalada nos evidencia otro problema adicional: calidad y cantidad aparecen ligados a los mismos fenómenos. Como afirma el autor Demo (2006:22) «La calidad y cantidad pueden (deben) ser analíticamente distinguidas, pero en realidad sólo son fases de un mismo fenómeno».

Así pues, la consideración conceptual que se haga de la calidad no puede escapar del relativismo anteriormente señalado, así como de las necesidades de los individuos a quien va dirigido el bien o servicio, como lo dijera Deming (1989):

... La dificultad para definir la calidad reside en la traducción de las necesidades futuras del usuario a características commensurables, de forma que el producto se pueda diseñar y fabricar proporcionando satisfacción por el precio que tenga que pagar el usuario. Esto no resulta fácil, y tan pronto como uno siente bastante contento con la tentativa, descubre que han cambiado las necesidades del usuario, la competencia se ha movido, hay nuevos materiales con los que trabajar, algunos mejores que los viejos, algunos peores; algunos más baratos que los viejos, algunos más caros (p. 98).

La alta calidad debe ser reconocida por la sociedad, para ello, debe hacerse visible para que la existencia misma de los paradigmas de calidad sirva de norte a las instituciones y programas que aspiran a la excelencia. Es muy distinto reconocer los requisitos mínimos de calidad, a asegurar que se han alcanzado niveles óptimos de calidad. La institución o programa que alcanza altos niveles de calidad debe ser reconocida y analizada como el ejemplo de lo que debe ser logrado para todas las demás en el largo plazo. La alta calidad no se improvisa ni se accede a ella sólo con el acopio de los recursos financieros o la buena voluntad de sus administradores.

Para el autor Demo (2006:45), calidad significa: «la perfección de algo ante la expectativa de las personas». Según este autor, la calidad de vida sucede cuando son atendidas las necesidades básicas de la persona. Para el PNUD (Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo) existen cinco indicadores sintéticos, que pueden medir la calidad de vida: renta, educación, infancia, vivienda y longevidad; y para él, tener acceso a ello significa tener desarrollo humano.

De allí que, las organizaciones municipales tienen importante papel en la búsqueda por esa mejoría de vida, pues son los representantes políticos de las comunidades, elegidos por voto, y responsables por la creación de un espacio democrático de participación popular que reclaman por una que procure tales fines. Ocuparse de la calidad en lo que respecta a la gestión ética de quienes gerencian las organizaciones públicas municipales, involucra varias dimensiones, incluyendo efectividad, eficiencia y satisfacción, así como algunas condiciones específicas y propias de su ámbito capaz de producir un impacto demostrable, y para ello no es suficiente el compromiso de la gestión de la calidad por la alta gerencia, si estos no determinan primero el camino a seguir, de allí que como dijera Deming (1982)

No es suficiente que la alta dirección se comprometa durante toda la vida con la calidad y productividad, sino que debe saber a qué es lo que se ha comprometido, esto es lo que debe hacer (p. 17).

Eso que Deming en su discurso de la calidad denomina determinación del compromiso para saber qué hacer dentro de la organización, no es más que el reconocimiento de una dimensión no tan científica y racional a la que debe someterse la calidad, y que debe ser la ética como se trata aquí de concebir.

Tradicionalmente se ha concebido, por una parte que la calidad es un concepto rígido, y por la otra, que ésta no debe adaptarse a los cambios que experimente el individuo en sus creencias, convicciones, metas, etc., por cuanto no hay conexión en la relación calidad/individuo, como si la calidad estuviere referida exclusivamente a las cosas y pudiese permanecer invariable con el transcurrir del tiempo y el cambio del individuo y nada más errado que esto, por lo que tal como lo afirma Mujica (2010):

... la concepción de la calidad como parte de la estrategia competitiva de la gerencia influye en la noción que se tiene del individuo. En las escuelas tradicionales de gerencia el individuo se ubica en el modelo clásico de paradigma: racional formal, jerárquico, obediente, entre otras características, que correspondieron a un momento histórico determinado y que sus exigencias de calidad estarán vinculadas con visiones de esa realidad. (p. 37)

La calidad es hoy concepto, componente y exigencia fundamental en los servicios públicos que preste cualquier organización. Si bien entonces resulta complejo tratar de definir los términos calidad y ética, el primero de ellos abarca desde un bien deseable hasta complejos modelos de gestión. El autor Gracia (2009) nos indica que:

El término calidad no tiene carácter descriptivo sino evaluativo. Los juicios de calidad no son, por tanto, juicios de hecho sino de valor. La calidad se valora... Más que un valor concreto, la calidad consiste en la realización de los valores positivos de todo tipo y la evitación de los negativos. Le sucede lo mismo que a la ética.... De ahí la relación íntima que existe entre calidad y ética (p.66).

El mencionado autor nos hace llevar a la conclusión entonces de que la gestión ética debe configurarse como el intento de introducir los valores en la toma de decisiones a fin de incrementar su calidad. De ese modo, se vincula nuevamente la ética con la calidad, y a continuación lo expresa más claramente diciendo que:

El punto de encuentro de estos dos conceptos, ética y calidad, es la teoría de la excelencia... no hay calidad posible sin búsqueda de la excelencia y... la promoción de la excelencia es el objetivo propio de la ética (p. 72).

El acceso por parte de los ciudadanos a las organizaciones públicas requiere de una dimensión básica en donde se asegure la calidad de los servicios allí

prestados, que tomen en consideración la equidad en la asignación de recursos que garanticen dicho acceso, que permita considerarla como un derecho de las personas, basado en un principio ético de justicia.

El surgimiento del pensamiento de Inmanuel Kant orientado hacia temas relativos a la libertad y a la vinculación de ésta con el orden moral y político, define puntos esenciales para el tratamiento teórico de los valores. Santana (2009) hace referencia a Inmanuel Kant como el filósofo más importante en la historia de la ética, aparte de ser el fundador de la moralidad y el modelador del pensamiento filosófico de la época contemporánea, por lo que expresa: «...es el propulsor de una formal y autónoma corriente denominada formalismo ético...» (p.52).

De allí pues que Kant clasificó las manifestaciones del alma en categorías, en las cuales hay un fondo utilitarista, menos en el sentimiento del deber, es decir que es la conciencia en la que se funda la moral. A esta conciencia la llamó «imperativo categórico» para indicar que ella es un mandato de Dios, es por ello que su postulado real fue: «obra cual si la máxima de tu conducta fuese a servir de norma para establecer una ley general de la naturaleza»

En este orden de ideas, el imperativo categórico fue la fórmula utilizada por Kant para expresar mejor que nadie en su época la idea del perfeccionamiento moral de los individuos, en medio de una convulsionada realidad que parecía en todo momento serle contraria, planteando la necesidad de actuar de modo que las propias acciones pudieran erigirse en principio de una legislación universal, argumento que conduce a reflexionar acerca de cuál es la noción de deber, ya que solo los actos que se hacen por deber tienen valor moral, es por ello que la base fundamental de su creencia es una ley moral provista de valor universal.

Así pues, como aporte del autor se construye un imperativo categórico para las organizaciones objeto de estudio de este trabajo, que podríamos formularlo del siguiente modo: «Las organizaciones públicas municipales, en tanto que gestionan por mandato de la colectividad los intereses generales, afectando para ello los derechos de las personas, debe garantizar la calidad y la ética en la prestación de sus servicios». Esta construcción teórica sustentada en los aportes Kantianos pretende concientizar en los funcionarios que aun cuando falten a este imperativo general y más aun universal, seguirá siendo siempre universal y necesario, por cuanto no deriva de la experiencia.

De allí que esta tesis, tomando el imperativo categórico municipal antes señalado como punto de partida, pretenda enfocar la ética como un conjunto de principios y valores que indudablemente harán más humana y meritoria la convivencia entre los hombres. En una organización pública, vendrían a ser las creencias radicadas en los gerentes encargados de su administración lo que configuraría una gestión axiológica organizacional que tenga entre otros fines desvanecer los conflictos existentes en la organización mediante una reflexión moral que ayude el trazo de las discusiones y maniobras con acuerdos justificados apropiados a la conducta (Cortina, 1996).

4. Metodología

El progreso del conocimiento sobre la gestión ética y la calidad se logró dado que los valores se comportan y comprenden de modo categorial en tanto eje transversal. Son los valores por si mismos objetivos. No son los objetivos de los autores. Son los emergentes, aquellos que emanan de la aplicación de la hermenéutica textual desde los valores propiamente expresados en la filosofía institucional de las 14 Alcaldías objeto de estudio.

El fenómeno en primer lugar, ha sido categorizado- contextualizado. Al considerarse que la ética, la gerencia pública y la calidad son un fenómeno, queda claro que filosóficamente todo fenómeno muestra su apariencia. Como un: darse, mostrarse, advenir a la condición de fenómeno, desvelarse, descubrirse, aparecer, manifestarse, revelarse, develar lo que va apareciendo en el ser escrito. Configurando un aporte filosófico y metódico a su vez. Se detalla a continuación utilizando el análisis de contenido que se suscitan de la partes al todo hasta alcanzar una metasíntesis categorial axiológica tributaria.

Cuadro 1
Filosofía organizacional: Alcaldía Socialista de Guacara

Misión	Impulsar la transformación radical de las relaciones sociales generadas dentro del municipio Guacara desde el trabajo popular colectivo y organizado como eje central de la praxis histórica humana, sustentada en la planificación participativa y protagónica, a los fines de avanzar hacia el gobierno comunal planificado, el sistema de producción socialista, y la reorganización del territorio sobre la figura organizativa de las comunas, en la cual el consejo comunal se inserta como el núcleo social básico que configura la realidad espacial municipal y aviva el surgimiento de la nueva subjetividad en la conciencia del ser humano, de los guacareños y guacareñas, en el marco de la construcción del socialismo bolivariano y el desarrollo endógeno sustentable.
Visión	Convertirnos en un puente para la participación popular organizada, en todas las esferas de la vida municipal, estimulando el surgimiento de una conciencia crítica y el trabajo en equipo integral e integrado en función de alcanzar la » suprema felicidad social» para nuestro pueblo, que permita la plena satisfacción de las necesidades fundamentales del ser humano. Constituirse en una institución de elevada capacidad técnica y formativa conducida conjuntamente por el poder popular organizado y el gobierno municipal , a la vez que asume los pilares de la democracia participativa como eje transversal para la gestión Socialista.
Valores/ Principios	No posee

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 2
Análisis categorial ejes temáticos Alcaldía Socialista de Guacara

Alcaldía Socialista de Guacara	Categoría Ética	Categoría Calidad	Categoría Gerencia Pública
Misión	Transformación radical Relaciones Sociales Praxis histórica humana. Nueva subjetividad en la conciencia del ser humano Socialismo bolivariano. Desarrollo endógeno sustentable.		Trabajo popular colectivo y organizaciones Planificación Participativa y protagónica. Gobierno comunal planificado. Figura organizativa de las comunas.
Visión	Participación popular organizada. Conciencia crítica. Suprema felicidad social. Plena satisfacción de las necesidades fundamentales del ser humano.		Trabajo en equipo integral e integrado. De elevada capacidad técnica y formativa. Poder popular organizado. Gobierno Municipal. Gestión socialista.
Valores	No aparecen publicados		

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 3
Filosofía organizacional: Alcaldía Bolivariana del Municipio Los Guayos

Misión	Hacer del municipio Los Guayos un lugar digno de vivir, garantizando un óptimo servicio público, que favorezca el desarrollo integral de los ciudadanos e impulse su participación activa, organizada y democrática, a través de una gestión municipal promotora de programas y políticas oportunas, que respetando la normativa legal municipal, proyecte y ejecute el desarrollo sustentable del municipio, sobre la base de un crecimiento ordenado en los sectores: económico, social, educativo, salud, deportivo, ambiental y urbanístico.
Visión	Ofrecer un gobierno participativo, responsable, y comprometido con la sociedad, que responda con el desarrollo sustentable del municipio mediante una administración eficiente, capaz de impulsar la participación ciudadana y promover el desarrollo social y económico; optimizar los recursos asignados y gestionados que le permitan la dotación de servicios de calidad y brindar seguridad pública que garantice la integridad de las personas y su patrimonio.
Valores/ Principios	No posee

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 4
Análisis Categorical Ejes Temáticos Alcaldía Bolivariana
del Municipio Los Guayos

Alcaldía Bolivariana Municipio Los Guayos	Categoría Ética	Categoría Calidad	Categoría Gerencia Pública
Misión	Bajo un criterio de desarrollo sustentable, crecimiento sostenido del municipio.	Optimo servicio público	Participación activa, organizada y democratica. Gestión municipal promotora de programas y políticas oportunas.
Visión	Desarrollo sustentable Desarrollo social y económico. Integridad de las personas y su patrimonio.	Optimizar los recursos asignados y gestionados. Dotación de servicios de calidad.	Gobierno participativo responsable, y comprometido con la sociedad Administración eficiente. Participación ciudadana.
Valores	No posee	No posee	No posee

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 5
Filosofía organizacional: Alcaldía de Naguanagua

Misión	Garantizar la satisfacción de las necesidades del municipio de Naguanagua, prestando un servicio de calidad, oportuno, eficiente y eficaz, con un personal competitivo, capaz de generar y administrar los recursos de la comunidad bajo un criterio de desarrollo sustentable, que permita el crecimiento sostenido del municipio.
Visión	Lograr que el Municipio Naguanagua desarrolle sus potencialidades productivas y tecnológicas, a través de servicios públicos de calidad, que permitan la optimización de los sistemas de participación ciudadana, para elevar la calidad de vida de sus habitantes y de su entorno, con la formación de una sociedad democrática, crítica, innovadora, productiva y generadora de conocimientos, convirtiendo al Municipio en referencia Nacional
Valores/ Principios	Respeto por las personas: nuestros ciudadanos son personas responsables, conscientes y dedicadas que merecen recibir un trato digno y respetuoso. Confianza y apoyo: nuestra organización municipal se caracteriza por la confianza, la autenticidad, la apertura y un clima solidario. Participación y compromiso: consideramos que es imprescindible la participación y el compromiso de todos en la toma de decisiones dirigidas a los cambios que requiera la organización municipal. La gente: la Alcaldía del Municipio Naguanagua, reconoce al funcionario público como su recurso más importante y valioso, por ello le ofrece oportunidades de crecimiento

tanto profesional como personal. Asimismo, reconoce y respeta a la comunidad, a los contribuyentes, a los proveedores y relacionados, garantizando el cumplimiento de las condiciones convenidas y ofrecerles un servicio de calidad. **La ética:** constituir la fuerza moral que guíe a la organización y que exprese el comportamiento íntegro de sus trabajadores, apegados a los principios morales y legales en relación a la comunidad. **La excelencia:** alcanzar la excelencia a través del mejoramiento continuo de la calidad de las actividades, procesos y servicios que se prestan a la comunidad tanto del Municipio Naguanagua como de comunidades cercanas a ellas.

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 6
Análisis Categorical Ejes Temáticos Alcaldía de Naguanagua

Alcaldía de Naguanagua	Categoría Ética	Categoría Calidad	Categoría: Gerencia municipal
Misión	Desarrollo sustentable. Crecimiento sostenido del municipio.	Calidad Servicio de calidad, oportuno, eficiente y eficaz. Concepción administrativa calidad de Vida de sus habitantes y de su entorno.	Personal competitivo Generar y administrar los recursos de la comunidad.
Visión		Desarrollo de sus potencialidades productivas y tecnológicas. Servicios públicos de calidad. Optimización de los sistemas de participación ciudadana. Elevar la calidad de vida de sus habitantes y de su entorno.	Formación de una sociedad democrática, crítica, innovadoras, productiva. Generadora de conocimiento (lo epistemológico)
Valores	Respeto. Trato digno y respetuoso Confianza. Se caracteriza por la confianza. Autenticidad, la aperturas. Participación y el compromiso. El compromiso de todos en la toma. De decisiones. Reconocimiento. Respeto Ética como fuerza moral. comportamiento íntegro. Principios morales y legales.	Servicio de calidad. Alcanzar la excelencia a través del mejoramiento continuo de la calidad de las actividades, procesos y servicios.	Un clima solidario. Participación y compromiso.

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 7
Síntesis Categorical Ejes Temáticos Alcaldía de Naguanagua

Alcaldía de Naguanagua	Categoría Ética	Categoría Calidad	Categoría Gerencia Pública
Valores	Respeto : Confianza: Compromiso:	Calidad	Compromiso

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 8
Filosofía organizacional: Alcaldía de San Diego

Misión	Responder a las permanentes expectativas y demandas de la población en la atención de los servicios y obras básicas inherentes a la gestión municipal y satisfacer, en el tiempo, la carencias y/o necesidades que demanden los ciudadanos en uso de legítimo derecho; responder por el resguardo y mantenimiento de los bienes públicos municipales y acrecentar el respectivo patrimonio; desarrollar la planificación pública en concordancia y de acuerdo con los instructivos derivados de los organismos de gobierno y cogobierno
Visión	San Diego, es un municipio transformado estructuralmente, de vanguardia, sensible a las demandas sociales, que responde a los intereses de la población, comprometido con la mejora continua de la calidad de vida de sus habitantes, que atiende las necesidades de desarrollo humano, a través de una amplia participación ciudadana, reivindicando su orgullo histórico, e hizo efectiva la participación en los programas y proyectos que requieren conocimiento y esfuerzo colectivo, con el proceso de crecimiento urbanístico del presente y el futuro, posibilitando la relación armónica entre los recursos naturales, las demandas de habitabilidad y la calidad de vida. Es un lugar sano, hospitalario y seguro para todos con gobernabilidad democrática, que proyectan una imagen de transparencia administrativa y una imagen ética y moral que fortalece el concepto de ciudadanía.
Valores/ Principios	No Posee

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 9
Análisis Categorical Ejes Temáticos Alcaldía de San Diego

Alcaldía de San Diego	Categoría Ética	Categoría Calidad	Categoría Gerencia Municipales
Misión	Sensible a las demandas sociales. Desarrollo humano Imagen ética y moral Cuidadania	Satisfacer, en el tiempo las carencias y/o necesidades que demandan los ciudadanos. Responder por el resguardo y mantenimiento de los bienes públicos municipales. Acrecentar el respectivo patrimonio.	Atención de los servicios y obras básicas inherentes a la gestión municipal. Desarrollar la planificación pública en concordancia y de acuerdo con los instructivos derivados de los organismos de gobierno y cogobierno.
Visión		Comprometido con la mejora continua de la calidad de vida. Participación ciudadana.	Participación en los programas y proyectos. Conocimiento y Esfuerzo colectivo. Gobernabilidad democrática. Transparencia administrativa.
Valores	No posee	No posee	No posee

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 10
Síntesis Categorical Ejes Temáticos

Alcaldía de San Diego	Categoría Ética	Categoría Calidad	Categoría Gerencia Pública
Visión			Participación

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 11
Filosofía organizacional: Alcaldía de Valencia

Misión	Actuar en los ámbitos de responsabilidad y funcionamiento del gobierno local, bajo los principios de la inclusión y sostenibilidad, para articular soluciones y una agenda pública de actuación que dé respuestas a las crecientes y complejas demandas ciudadanas. Somos la instancia de gobierno más cercana al ciudadano.
Visión	Lograr que la alcaldía de Valencia se consolide como la instancia de gobierno que más y mejor puede hacer por sus ciudadanos. Colocándose al servicio de los habitantes de la ciudad, para el mejoramiento de su calidad de vida urbana. Sustentando las funciones del gobierno local en el marco de los criterios de: eficiencia, eficacia, equidad, transparencia y sostenibilidad.
Valores/Principios	Compromiso con un lenguaje público que representa y da cabida a las voces de los ciudadanos. Búsqueda permanente de una política realmente democrática. Compromiso público con un proyecto de ciudad incluyente y sostenible. Democratización de la vida pública local. Pensar globalmente y actuar localmente.

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 12
Análisis Categorical Ejes Temáticos Alcaldía de Valencia

Alcaldía de Valencia	Categoría Ética	Categoría Calidad	Categoría Gerencia Municipal
Misión	Bajo los principios de la inclusión y sostenibilidad.		Funcionamiento del gobierno local. En el marco de los criterios de: eficacia, equidad, transparencia
Visión	Sostenibilidad	Calidad de vida	
Valores	Compromiso con un lenguaje público. Compromiso público con un proyecto de ciudad incluyente sostenible.		Busqueda permanente de una política realmente democrática Sostenible. Democratización de la vida pública local.

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 13
Síntesis Categorical Ejes Temáticos

Alcaldía de Valencia	Categoría Ética	Categoría Calidad	Categoría Gerencia Pública
Valores	Compromiso	Calidad de vida.	Democratización

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 14
Filosofía organizacional: Alcaldía Carlos Arvelo

Misión	No posee
Visión	No posee
Valores/ Principios	No posee

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 15
Filosofía organizacional: Alcaldía Mariara

Misión	No posee
Visión	No posee
Valores/ Principios	No posee

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 16
Filosofía organizacional: Alcaldía Socialista de Libertador

Misión	No posee
Visión	No posee
Valores/ Principios	No posee

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 17
Filosofía organizacional: Alcaldía de Miranda

Misión	No posee
Visión	No posee
Valores/ Principios	No posee

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 18
Filosofía organizacional: Alcaldía de San José

Misión	No posee
Visión	No posee
Valores/ Principios	No posee

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 19
Filosofía organizacional: Alcaldía de Montalbán

Misión	No posee
Visión	No posee
Valores/ Principios	No posee

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 20
Filosofía organizacional: Alcaldía de Puerto Cabello

Misión	No posee
Visión	No posee
Valores/ Principios	No posee

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

Cuadro 21
Filosofía organizacional: Alcaldía Bolivariana de San Joaquín

Misión	No posee
Visión	No posee
Valores/ Principios	No posee

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir de los portales de cada Alcaldía (2017)

De las catorce (14) Alcaldías estudiadas, ocho (8) de ellas no tienen a la disposición del usuario el portal electrónico respectivo el cual haga visible la filosofía institucional a través de la misión, visión y valores. Ellas son: Alcaldía

Carlos Arvelo, Alcaldía Mariara, Alcaldía de Miranda, Alcaldía de San José, Alcaldía de Montalbán, Alcaldía de Puerto Cabello, Alcaldía Bolivariana de San Joaquín Alcaldía Socialista de Libertador. Esto tiene dos implicaciones, la primera relacionada con la ausencia de la definición y declaración de la razón de ser la cual configura los principios rectores de la gestión ética y la segunda no expresan cuál será su horizonte en el marco de lo prospectivo con la visión, ni mucho menos lo axiológico representado en valores que propendan a la calidad aunque sea enunciativa.

Tres de las catorce, como lo son: la Alcaldía de Bejuma, la Alcaldía de Naguanagua, y la Alcaldía de Valencia, muestran en su portal electrónico los tres componentes de la filosofía institucional, cabe mencionar la misión, visión y valores respectivamente, Y las tres restantes: la Alcaldía de San Diego, Alcaldía Socialista de Guacara y la Alcaldía Bolivariana del Municipio Los Guayos muestran tan sólo dos componentes: la misión y la visión, sin considerar la esencia de lo axiológico con los valores.

Síntesis Categorical Axiológica

Honestidad, respeto, calidad de vida, eficacia, eficiencia.

Filosofía organizacional del SENIAT

Misión	Administrar eficientemente los procesos aduaneros y tributarios en el ámbito nacional y otras competencias legalmente asignadas, mediante la ejecución de Políticas Públicas en procura de aportar la mayor suma de felicidad posible y seguridad social a la Nación Venezolana.
Visión	Ser una institución modelo, moderna, inteligente, acorde con el desarrollo socio económico del país, que fomente la cultura y garantice el cumplimiento de las obligaciones y deberes aduaneros y tributarios, contribuyendo a consolidar el Proyecto Socialista Bolivariano.
Valores/ Principios	No posee

Fuente: Pacheco, Villalba, Guillén a partir del portal del SENIAT (www.seniat.gob.ve/portal) (2018)

Se observa que no existe axiología textual en la filosofía organizacional del SENIAT, máximo rector de la gerencia tributaria nacional venezolana, ya que no existe al menos en su portal, un esbozo, una denominación, un enunciado de sus valores. Al menos en las Alcaldías del Estado Carabobo, en algunas de ellas, en tanto instituciones públicas municipales se señalan los valores como componentes de su axiología. Por consiguiente, apelamos al estudio focalizado realizado por Villalba y Guillén (2018) quienes determinaron que son diez los valores tributarios: Justicia tributaria. Responsabilidad social tributaria. Transparencia tributaria. Compromiso tributario. Confianza. Tributaria. Gobernabilidad tributaria. Honestidad en tributación. Civilidad en tributación.

Capital social en tributación. Sustentabilidad tributaria. Ahora bien, producto de la exhaustiva interpretación ya observada en detalle previamente se tiene una síntesis axiológica textual que es la siguiente: Honestidad, respeto, calidad de vida, eficacia, eficiencia. Si confrontamos esta axiología con los diez valores tributarios, se obtiene que la síntesis axiológica textual tributaria la constituye la honestidad por ser la única que aparece en su nivel repetitivo de frecuencia.

Síntesis axiología Textual Tributaria

Honestidad

5 Consideraciones Finales

Las exigencias éticas en el marco de la comprensión de los valores compartidos para su aplicación son de una importancia vital en el ámbito de la tributación dado su carácter multidisciplinario relacionado con las ciencias económicas, fiscales, sociales, jurídicas, sociológicas. Esas exigencias éticas demandan del abordaje filosófico en tributación, es por ello que se pretende dar un aporte con este artículo desde lo axiológico en instituciones públicas de relevancia como lo son las Alcaldías. Se trata entonces de generar un esquema conceptual de la gestión ética, de dentro hacia fuera, es decir los protagonistas serán los propios sujetos inmersos en las alcaldías quienes posibilitarán a futuro mediaciones para que los contenidos sean gestionados éticamente según los niveles ontológicos allí revelados, por consiguiente, el valor agregado de este artículo se evidencia porque no existirán imposiciones desde un campo del saber sino por el contrario será el intercambio transdisciplinario la ruta a seguir para el logro de objetivos comunes consensuados.

La ética aplicada en el campo concreto de las alcaldías del Estado Carabobo es una demanda social, que debe abordarse a partir de la consideración de la ética como un poderoso mecanismo de control de arbitrariedades que practicada en el ejercicio del poder público puede llegar a ser un instrumento clave para elevar la calidad de la política y la gestión pública gracias a la conducta honesta, eficiente e íntegra de los servidores públicos. La excelencia de los asuntos de la gestión pública se podrá alcanzar si se cuenta con servidores públicos con sólidos criterios de conducta ética que estén guiados por la calidad en el servicio.

Se hace necesario desarrollar una conciencia hacia la calidad, dentro de unos estándares mínimos de exigencia ética dentro de las organizaciones públicas municipales que implique que la alta dirección de cada entidad sea capaz de lograr la unidad de propósito dentro de ésta, generando y manteniendo un ambiente interno favorable, en el cual los servidores públicos y/o particulares que ejercen funciones públicas puedan llegar a involucrarse totalmente en el logro de los objetivos de la entidad, para lo que se debe adoptar una nueva forma de concebir la gestión administrativa y gerencial.

Bibliografía

- Cortina, A. (1998). Hasta un pueblo de demonios. Ética Pública y Sociedad, Taurus, Madrid.
- Cortina A. (2002) «Comunidad Política y Comunidad Ética» en: Alianza y Contrato, Editorial Trotta, España.
- Crozier M. (1996). La crisis de la inteligencia, MAP, Madrid.
- Deming W. (1989) Calidad, Productividad y Competitividad. La salida de la crisis. Madrid: Díaz de Santos.
- Demo P. (1994). «Ciencias Sociales y Calidad». Editorial Narcea, S.A de Ediciones Madrid, Brasil.
- Etkin J. (2010). Portal de la Organización Internacional del Trabajo. Ponencia: El Potencial Ético de las Organizaciones. http://intranet.oit.org.pe/index.php?option=com_content&task=view&id=1290&Itemid=1249 Portal de la Organización Internacional del Trabajo
- Fiorino V.(2002). «El poder integrador de la ética en la función pública y su contribución al desarrollo». VII Congreso Internacional del CLAD sobre la reforma del Estado y de la Administración Pública.
- Kung H. (1997) Una ética mundial para la economía y la política. Editorial Trotta, Madrid, España.
- López C. y Gadea C. (2001). Servir al ciudadano. Gestión de la calidad en la administración pública. Ediciones Gestión 2000 S.A. Barcelona.
- Mujica M. (2010). «Estudio Contextualizado de la Administración en Venezuela». 2da. Edición. Editorial de la Universidad de Carabobo. Venezuela
- Nonaka, Ikujiro; Takeuchi, Hirotaka (1999). La Organización Creadora de Conocimiento. Cómo las compañías japonesas crean la dinámica de la innovación. Oxford University Press. México, D.F.
- Romero J.(2005). La Gerencia desde una perspectiva humana. Puerto Ordaz. Revista Copérnico. N° 2.
- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). En la world wide web: [http:// www.seniat.gob.ve/portal](http://www.seniat.gob.ve/portal)
- Senge P. (1997). Por el ojo de la aguja. En: Repensando el futuro. Editado por: Román Gibson. Grupo Editorial Norma, Bogotá.
- Villalba, Leonardo, Guillén, Gladys (2018). Valores: perspectiva desde la investigación-acción participativa en la cultura tributaria venezolana. pp. 77-89, núm 39 (año 13). Depósito Legal: ppi201602TA4733 ISSN: ISSN 1856-1594. .

LA CORRUPCIÓN EN LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE
VENEZUELA Y SU RELACIÓN CON LA GERENCIA
PÚBLICA Y LA IMAGEN INSTITUCIONAL
BAJO EL ENFOQUE DE LA TRANSCOMPLEJIDAD

Kenddy Andreina Barajas Rondón
Abogado. Maestría en Sociología.
Email: kenddyabarajas@hotmail.com

Recibido: 10-07-2018 Aceptado: 06-08-2018

Revista Tribûtum N° 4/ 2018 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

31-41

Resumen

El propósito es presentar un breve análisis acerca de la corrupción en la República Bolivariana de Venezuela y su relación con la gerencia pública y la imagen institucional bajo el enfoque de la transcomplejidad, explicitada en la literatura por diversos autores. Considerándose de relevancia para el estudio de este enfoque gerencial en la Administración Pública Venezolana y para la conformación del tejido teórico-reticular, desde la perspectiva transcompleja. El método utilizado consistió en una revisión bibliográfica de diferentes normas legales de orden internacional y de derecho interno y posiciones de la doctrina en torno a este tema, lo cual permitió concluir que la corrupción sí incide en el grado de confianza que los ciudadanos tienen en la gerencia pública venezolana, en consecuencia afecta directamente la imagen institucional del gobierno, sin embargo, la crisis económica y el deterioro de la situación política tendrían también incidencia en la desconfianza hacia las instituciones.

Palabras clave

Corrupción; ineptitud; imagen; perspectiva Transcompleja.

Abstract

The purpose is to present a brief analysis about corruption in the Bolivarian Republic of Venezuela and its relationship with public management and institutional image under the approach of transcomplexity, explicit in the literature by various authors. Considering relevance for the study of this managerial approach in the Venezuelan Public Administration and for the conformation of the theoretical-reticular tissue, from the transcomplex perspective. The method used consisted of a bibliographical revision of different legal norms of international order and of internal law and positions of the doctrine around this subject, which allowed to conclude that the corruption does affect in the degree of confidence that the citizens have in the Venezuelan public management, therefore directly affects the institutional image of the government, however, the economic crisis and the deterioration of the political situation would also have an impact on distrust of institutions.

Keywords

Corruption; ineptitude; image; Transborder perspective.

Sumario

1. Introducción. 2. La Corrupción. 3. Resultados. 3.1. La corrupción y la reputación del gobierno venezolano. 3.2. La ineptitud y la corrupción. 3.3. Corrupción, desconfianza, incertidumbre y postmodernidad. 4. Gerencia desde el enfoque de la transcomplejidad. Conclusiones

1. Introducción

La celeridad de ideas, situaciones recurrentes, la convicción de la permanencia del cambio continuo, el impacto de la tecnología e innovaciones, así como, las nuevas teorías científicas, conllevan a visiones que generan la sustitución de paradigmas. Este desplazamiento en los modos de percibir la realidad ha generado consecuencias en la evolución del conocimiento administrativo y gerencial. De esta manera, se ha evolucionado, desde las escuelas de la administración moderna promovidas por Taylor y Fayol, a una diversidad de construcciones teóricas reflejo de las diferentes adecuaciones a los cambios paradigmáticos dentro del pensamiento gerencial y administrativo, como por ejemplo la transcomplejidad.

En este sentido, reviste gran importancia la investigación científica en el área de la gerencia y la administración, porque ésta permite con una debida fundamentación la reflexión sobre la necesidad de cambios que favorezcan el desarrollo, la productividad en forma eficiente, eficaz y efectiva, dándole primacía al capital humano. Desde esta perspectiva, es relevante analizar científicamente el funcionamiento de la gerencia pública venezolana, requiriéndose realizar continuamente revisiones de lo existente, procurando que existan estrategias, técnicas y filosofía de acción gerencial, que a su vez permitan establecer espacios para la comunicación que promueva cambios creativos, dejando sin efecto las conductas reactivas ante los nuevos tiempos complejos.

Así las cosas, Ollit sostiene que la teoría gerencial que se ha importado del sector público durante los últimos veinte años dibuja a los políticos como estrategias que fijan objetivos generales y definen los valores dominantes, dejando después el rumbo de la nave en manos de los gestores. Esta visión permite afirmar que los políticos ni quieren ni están preparados para ser super planificadores, no están preparados ni quieren apartarse de los detalles organizativos; de hecho, parece existir un imperativo político que exige parecer implicado cuando las cosas van mal -los desastres son siempre organizativos, nunca doctrinales- (...) (POLLITT, 2007: 39-43).

Ahora bien, para argumentar la gravedad del fenómeno de la corrupción en la Administración Pública Venezolana se ofrece desde un enfoque sistémico y

funcional de la Ciencia de la Administración - sociológico, organizativo y político una suerte de prehipótesis; la ineptitud puede ser peor que la corrupción o una subespecie equivalente de ella, el fenómeno no implica tanto un problema moral, sino una cuestión de idoneidad organizativa, que hacen que sea más difícil de extirpar que la corrupción, cuanto mayor frustración en la pretensión de innovación política, mayor posibilidad de caer en la perversión/desviación del desempeño público, la corrupción no existe sólo en la Administración Pública, es apreciable en otros sectores de bienes y servicios. Así pues, con el presente ensayo se busca analizar la corrupción en la República Bolivariana de Venezuela y su relación con la gerencia pública y la imagen institucional bajo el enfoque de la transcomplejidad.

2. La corrupción

La corrupción ha sido registrada en el libro más antiguo conocido por la humanidad, La Biblia, en este se describe la traición a Cristo por 30 monedas, por parte de Judas. Fue Aristóteles el primero en utilizar la palabra corrupción, la que invoca para referirse a la degeneración que alcanzan las formas de gobierno monárquico, aristocrático y democrático, constituyéndose según el en sus formas corruptas en tiranía, oligarquía y demagogia. Por su parte Cicerón en Roma, la utiliza tanto para describir al soborno como el relajamiento de las costumbres. Mientras Aristóteles se preocupa por las estructuras políticas, Cicerón lo hace por la perspectiva jurídica y moral.

Solange Alberro (2000), refiere que en el primer diccionario en lengua castellana, el «Tesoro de la lengua castellana o española» de Sebastián de Covarrubias, publicado por primera vez en Madrid en 1611, no existe el sustantivo corrupción, solo aparece el verbo corromper, que lo define como vicio, estrago, perversión, falsificación, podredumbre. Los diccionarios contemporáneos indican que la corrupción deriva del latín corruptio y tiene distintas acepciones como son descomposición, putrefacción, degradación, depravación, perversión, malignidad, entre otros. Con relación a las autoridades, se señala que es una práctica consistente en la utilización de las funciones y medios de aquellas en provecho, económico o de otra índole, de sus gestores (RAE, 2014).

Maquiavelo, por su parte, en su Discurso sobre la década de Tito Livio deja expuesto que las buenas instituciones y las buenas leyes transforman a los hombres en virtuosos, porque los buenos ejemplos y las buenas leyes infunden renovación y alejan la corrupción.

En este contexto, la existencia de un Estado de Derecho presupone necesariamente normas legales precisas, ausencia de discrecionalidad, certeza y seguridad jurídica, aplicación igual de la ley e independencia judicial. Según la Organización de las Naciones Unidas, una dimensión a tener en cuenta para evaluar la calidad democrática de un país, es el funcionamiento del estado de derecho y dentro de éste la corrupción o la falta de transparencia.

La Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948), contempla el derecho de toda persona a participar en el gobierno de su país. Y en este mismo sentido la Carta Democrática Interamericana (2001), reconoce el derecho a la democracia de los pueblos de América, y el deber de los gobiernos de promoverla y defenderla y establece como componentes fundamentales de la democracia, la transparencia de las actividades gubernamentales, la probidad y la responsabilidad de los gobiernos en la gestión pública.

Por otra parte, los Estados Miembros de la OEA, entre los que se encuentra la República Bolivariana de Venezuela, suscribió en 1996, la Convención Interamericana contra la Corrupción, que fue incorporada al derecho interno, bajo el convencimiento de los países de «la necesidad de adoptar cuanto antes un instrumento internacional que promueva y facilite la cooperación internacional para combatir la corrupción y, en especial, para tomar las medidas apropiadas contra las personas que cometan actos de corrupción en el ejercicio de las funciones públicas o específicamente vinculados con dicho ejercicio; así como de los bienes producto de estos actos»

Posteriormente, las Naciones Unidas (ONU), aprobó en el año 2003, un instrumento normativo que tipifica a la corrupción como una actividad ilegal de la administración pública y también del sector privado, incluyendo a los empresarios. Dicha Convención consideró que no era posible definir la corrupción, pues era un concepto fluido que significa diferentes cosas de acuerdo al lugar y a las personas, indicaron que la corrupción tiene un referente esencialmente histórico y cultural, lo que significa que la noción de corrupción cambia de acuerdo al lugar, al tiempo y a la sociedad. Es un fenómeno universal con manifestaciones particulares en cada época y en cada nación.

Las formas más conocidas de corrupción son el soborno y la extorsión. También se admiten hoy, otras formas de corrupción, por ejemplo:

- Los arreglos en donde el agente público y el ciudadano privado establecen un pacto recíproco en perjuicio del público, de forma tal que una decisión oficial (adjudicación de contrato, concesión administrativa) favorece al privado a cambio de una recompensa o merced para el agente público.
- Alteraciones fraudulentas del mercado en donde el agente público que decide en materias que introducen en el mercado externalidades positivas o negativas determinantes de cambio de valor de bienes, por ejemplo actos de corrupción debido a la especulación con el uso del suelo.
- Malversaciones y fraudes, referidas a la utilización de fondos públicos o de posiciones oficiales para objetivos distintos de los previstos en las leyes, tales como selección interesada de personal, favores, adquisiciones, etc.
- Especulación financiera con fondos públicos que entraña inversiones de fondos públicos en el mercado financiero para obtener, aún sin menoscabo de fondos públicos, intereses irregulares.
- Parcialidad que implica discriminación deliberada en la interpretación y aplicación de normas, lo que promueve regulaciones ad-hoc, favoritismo,

clientelismo.

- Patronazgo, consistente en la parcialidad sistemática con el objeto de crear una «clientela» cohesionada y fiel.

Ahora bien, en la República Bolivariana de Venezuela la Corrupción se ha concebido como hecho punible, en virtud de la lesión que se genera en el patrimonio público. Así, en los primeros tiempos fue regulada por el Código Penal, luego fue aprobada una normativa especial, la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público, y finalmente, esta ha sido derogada, y en su lugar rige la Ley Contra la Corrupción (G.O. No. 5.637 E. Del 07-04-2003).

Por otra parte, dentro de la normativa correspondiente, cabe citarse la existencia de los Códigos de Ética Profesional, la Ley del Estatuto de la Función Pública, la cual impone entre los deberes de los funcionarios públicos y la Resolución de la Contraloría General de la República (No. 019 de fecha 12 de mayo de 1997, G. O. No. 36.268 de fecha 13 de agosto del mismo año), mediante la cual se dicta el Código de Ética para el Funcionario Público.

Cabe destacar que, en Venezuela la aplicación de la normativa descrita no ha sido efectiva, los gobernantes de todos los tiempos se han enriquecido en perjuicio del patrimonio público, afectando el bienestar de todos los venezolanos, se desconoce alguna persona que efectivamente haya cumplido la pena correspondiente, ni resarcido al Estado por esta razón. Y es que definitivamente, el problema no es de leyes, sino la inexistencia de la voluntad necesaria para su cumplimiento, por una parte del destinatario de la norma, por la otra de la rama del Poder Público que debe velar por su cumplimiento, e igualmente del Poder que debe castigar a los infractores de las normas.

3. Resultados

3.1. La corrupción y la reputación del gobierno venezolano

La corrupción, aunado a la crisis económica y al deterioro de la situación política, en el contexto de investigaciones por corrupción hacia gobiernos de Suramérica (aliados comerciales, estratégicos y hasta hace poco tiempo políticos de Venezuela) tales como Brasil y Argentina, han influido en el aumento de la desconfianza por parte de los ciudadanos hacia las instituciones. Muestra de ello podría ser la crisis económica existente en la actualidad y que ha tenido importantes consecuencias en las condiciones de vida de los venezolanos, ha propiciado la existencia de múltiples demandas y problemas, que afectan a los ciudadanos y la inoperancia de las instituciones para satisfacerlos, podrían haber provocado una pérdida de confianza en las mismas ya que no estarían cumpliendo su cometido.

En este sentido, parece existir una conjunción de factores, en relación al tema de la corrupción como es la recesión económica, lo cual ha podido incrementar la sensación ciudadana de que la clase política ha derrochado los

recursos públicos mientras que el resto de la sociedad estaba atravesando por una situación difícil y se le exigían además importantes sacrificios.

Así las cosas, de acuerdo a la organización no gubernamental Transparencia Venezuela, en un informe entregado al Consejo de Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas como preámbulo a la segunda ronda del Exámen Periódico Universal (EPU), el Estado venezolano no ha adoptado un programa de planificación anticorrupción, y, por el contrario, incentiva esta práctica al limitar el derecho al acceso a la información pública y a la contraloría social.

El informe enviado por Transparencia Venezuela señala como uno de las principales raíces de la mala práctica pública a la institucionalización del hermetismo oficial amparado por sentencias del Tribunal Supremo de Justicia. En este sentido, durante el período comprendido entre 1999 y 2014 la ONG contabilizó 60 normas que violan o limitan el derecho de acceso a la información pública. Señala este organismo que «Según los tribunales venezolanos, especialmente las Salas Constitucional y Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, los argumentos para limitar el acceso a la información son: la falta de legitimidad por parte de los solicitantes; la falta de justificación sobre la administración del control que se pretende ejercer; el amparo como vía no idónea; y el agotamiento de mecanismos judiciales previos». Adicionalmente, Venezuela no cuenta con una ley de acceso a la información, lo que restringe el conocimiento sobre la ejecución y la garantía de derechos, agregó.

Esta institución, señaló que el Ministerio Público es responsable de «incentivar la corrupción» por la vía de la impunidad, puesto que «se ha negado a investigar casos como: Presidente de la Sala Penal del Tribunal Supremo de Justicia, magistrado Eladio Aponte Aponte, quien ofreció declaraciones detalladas de sus vínculos con narcotraficantes y de operaciones realizadas en Venezuela; ex ministro de Planificación Jorge Giordani, quien expresó la desviación en el manejo de la Empresa Petrolera Nacional (PDVSA) y el Banco Central de Venezuela, así como gasto excesivo y desorden dentro del gobierno; Capitán de Corbeta Leamsy Salazar, quien denunció a Diosdado Cabello ante la DEA, en Washington, por narcotráfico.

3.2. La ineptitud y la corrupción

Pese a que muchas acciones se identifican como corruptas con facilidad, no deja de ser cierto que definir la corrupción no es sencillo ante la falta de acuerdo general sobre un concepto de alcance global. Sí que pueden diferenciarse actividades de corrupción a varios niveles y escalas y al mismo tiempo encontrarse ejemplos de indiscutible validez, como, entre otros, sobornos, extorsión, conflicto de intereses, fraude, blanqueo, desfalco, obstrucción a la justicia o tráfico de influencias. Ahora bien, la ineptitud puede ser peor que la corrupción o una subespecie equivalente de ella, definiéndola como lo contrario la incapacidad de una persona para realizar adecuadamente una actividad, función

o trabajo, trabajo que desempeña al servicio de la Administración Pública.

Así las cosas, en la Administración Pública venezolana se contrata personal sin tomar en consideración, en muchas ocasiones, sus capacidades y habilidades, obviando que estos son factores esenciales que permiten el logro del éxito en cualquier empresa por sencilla que sea, en función de los objetivos de las organizaciones, muchas organizaciones de la Administración Pública carecen de planificación estratégica, de un adecuado control, de un enfoque de gestión del talento humano basado en motivación y promoción al cambio, de utilización de tecnologías de la comunicación acordes a la realidad del mundo globalizado, de conocimientos gerenciales por parte de los representantes del gobierno y las instituciones nacional, estatal y municipales, todo lo cual incide directamente en la producción de la nación, en la prestación efectiva de los servicios públicos esenciales.

Sin embargo, en Venezuela si existen decretos que otorgan días no laborables (actualmente tres días no laborables de una semana de cinco días) para el sector público, afectando seriamente la prestación de servicios hacia los ciudadanos, cuestionados como generador de ineptitud en los funcionarios públicos. Asimismo existen leyes que en el sentido de proteger al trabajador del paro, comúnmente sufrido en países que viven crisis económicas, lo protegen excesivamente de todo despido o sanción, como la Ley Orgánica del Trabajo, las Trabajadoras y los Trabajadores (2012) creando desigualdad jurídica e influyendo en los resultados organizacionales, modificando además la cultura corporativa, la identidad y en consecuencia generando una imagen desfavorable hacia el funcionario al servicio del estado venezolano.

3.3. Corrupción, desconfianza, incertidumbre y postmodernidad

Actualmente muchos venezolanos se cuestionan acerca de por cuanto tiempo Venezuela permanecerá atrapada en un círculo vicioso, arrastrando conflictos políticos y sociales, desconfianza e incertidumbre e incapacidad de diálogo entre sus directivos de la alta gerencia (Rojas 1999). Debido a eso, existe en la esfera internacional un caudal de tendencias enfocadas al cambio de la naturaleza del mundo y que los investigadores le han denominado la postmodernidad, por ello muchas veces el término postmodernidad, se ha referido a una nueva síntesis o combinación de elementos de las épocas moderna y premoderna (Drucker 1994).

En este orden de ideas, se puede deducir que el gobierno está presionado hacia cuatro tendencias, el internacional, producto de la globalización, el regional local, producto de la descentralización, el grupal, debido a la mayor diversificación y organización de los grupos de presión y, el partidario tradicional, resultado de la división de poderes y la lucha electoral, tomando en cuenta que los actores que halan desde un mismo puntos son variados y no lo hacen exactamente hacia la misma dirección (Walters 1997, Chao 2000).

En torno a eso, la globalización no sólo es de los negocios sino de todas las actividades humanas; por lo que se requiere una presencia activa del servicio

exterior de un país en busca de oportunidades y alianzas para el beneficio de los ciudadanos que representa (Méndez 1998, Aristiguieta 1998). Por otro lado, con tan sólo tener una visión menos gubernamental y a la vez, más profesional de la gestión pública, se podría generar lenguajes comunes y acuerdos, así como enfrentar de una manera equilibrada los contextos posmodernos que al país lo desafían en estos tiempos.

En efecto, un Estado verdaderamente público se llamaría un Estado Estratégico, compuesto por dos elementos de una manera simultánea. Por una parte, se tendría el profesionalismo, es decir, el desarrollo de sistemas de ingreso y de carreras públicas basadas en él merito, así como de las capacidades necesarias para el manejo efectivo de los recursos públicos; y por otro lado, las agendas públicas estratégicas, que indiquen con claridad los problemas que deben ser atacadas, en qué orden y en qué niveles o dimensiones (Méndez 1998)

4. Gerencia desde el enfoque de la transcomplejidad

Las organizaciones pueden ser transcomplejas tanto en su esquema organizativo, estrategias, planes, métodos como en los miembros y las capacidades de estos; de allí que el liderazgo se presenta como una facultad para llevar a la organización hacia el éxito a través de la toma de decisiones pertinentes y eficaces a cada situación que se pueda presentar dentro de la empresa, transformando los conflictos en nuevas oportunidades.

Este liderazgo quizá es solo uno de los aspectos que necesita Venezuela, para abordar el tema de la corrupción, advirtiéndose que se necesita un liderazgo a todas las escalas, un liderazgo social, entendiéndose que este constituye uno de los elementos o factores que intervienen en el sistema funcional de la organización transcompleja, siempre y cuando su concepción se realice de forma positiva estableciendo claramente parámetros que implique el respeto a los demás y el incentivo para que las decisiones que se tomen favorezca a la mayoría.

Por cruda que parezca la expresión, resulta casi indiscutible el hecho de que para que exista un corrupto debe existir un corruptor y en esta repudiable ecuación residen muchas de las medidas que requieren estrategias de los gerentes públicos. En primer lugar, reconocer los altos costos que a muchos niveles supone emplear prácticas de corrupción en las actividades de una organización. Entre ellos, no es complicado resaltar los económicos, derivados de las sanciones que pueden acompañar a estas deformaciones en el buen hacer de una entidad, ni tampoco los relativos al desgaste de reputación que entraña esa clase de gestión.

Igualmente reconocer que la imagen de una organización es uno de sus valores necesarios y la denuncia de corrupción representa un deterioro considerable para la misma. Cuestiones como la falta de transparencia o los artificios contables y fiscales van incluidas en las prácticas de fraude y las repercusiones sobre las entidades responsables provocan que lleguen a perder el control sobre varios tipos de riesgos como, por ejemplo, económicos, de reputación o legales. Ante esta tesitura, la gerencia debe establecer herramientas que favorezcan unas

actuaciones éticas, responsables y dignas que marcan de modo incontestable y documentado la apuesta por las buenas prácticas.

Desde el enfoque de las organizaciones transcomplejas se podría considerar el hecho que estas se sitúan en un plano que requiere el análisis cuidadoso de los factores filosófico y epistemológico, referido al origen y la razón de ser de las organizaciones que conforman la administración pública venezolana, así como la trascendencia y conceptualización que se ha hechos en función de su contexto histórico; factor teórico y metodológico referido a los procesos y métodos llevados a cabo por el gobierno (alta gerencia, gerencia media); el factor fáctico y tecnológico referido a los instrumentos y medios utilizados para la implementación de las estrategias; y el factor bioético para comprender la vida en las organizaciones desde la dimensión humana vinculada a la tecnología.

Sumados todos estos factores las organizaciones transcomplejas se convierten en un paradigma de la gerencia donde se enlazan y confluyen elementos más allá de la propia naturaleza humana, y más allá de todo instrumento tecnológico pues lo que garantiza la productividad es la combinación de varios factores en la medida y en el tiempo indicado en función de garantizar el bienestar de los ciudadanos.

Por ello resultaría interesante considerar a la Administración Pública Venezolana desde este enfoque gerencial, procurando que la conjunción de todos los factores mencionados, en el contexto de una identidad social muy particular (que considera la corrupción como un tema común y cotidiano a todos los niveles, que busca satisfacer en muchas ocasiones las necesidades básicas como comida y medicinas que la empresa privada y el gobierno no son capaces de satisfacer) darán respuesta al qué, cómo, cuándo, dónde y porqué de la organización transcompleja y son esas respuestas las que guían ese proceso organizacional dentro del sistema multifactorial de la Nación.

Conclusiones

El funcionamiento del Estado se ve afectado por la Corrupción, lo que lleva a considerar que esta sea percibida como un problema político. Se trata de un mal arraigado en la sociedad, que se traduce en un grave problema con dimensión ética y social.

Aún cuando el punto de partida de la Corrupción lo encontramos en lo político, ya que está ligada «al grado de institucionalización del sector público...(y) es una manera de influir en las decisiones públicas» (Bobbio, Matteucci y Pasquino, citados por Magali Pérez, 1998: 35), también presenta un componente social, que a decir de los mismos autores, le liga «al ritmo del cambio social y a la cultura de las élites y de las masas».

Desde el punto de vista práctico, la corrupción sí incide en el grado de confianza que los ciudadanos tienen en las instituciones mencionadas, en consecuencia afecta directamente la imagen institucional del gobierno, sin

embargo, la crisis económica y el deterioro de la situación política tendrían también incidencia en la desconfianza hacia las instituciones.

El problema sigue siendo como indica Kliksberg, que «se ha deslegitimado la acción del Estado, ya que se ha asociado la idea de Estado con corrupción, con incapacidad para cumplir eficientemente las funciones más mínimas, con grandes burocracias, con despilfarro de recursos» (2002: 127). Y esto origina la necesidad de revisar el funcionamiento de la gerencia pública venezolana, procurando adaptarse a enfoques gerenciales del mundo globalizado, promoviendo en los ciudadanos cambios creativos, dejando sin efecto las conductas reactivas ante los nuevos tiempos complejos.

Referencias

- Gil, R. y Toba, I. (2008).Hacia una teoría de los modelos organizativos transcomplejos como aspiración socio-eco-planetaria. Disponible en <http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/29629/1/articulo5.pdf>. Consulta: 16/05/2016.
- GUZMAN, J. y CAYUNA, A. Gerencia del Conocimiento: una taxonomía sistemática desde la perspectiva transcompleja. *Revista de Investigación* [online]. 2014, vol.38, n.82 [citado 2016-06-04], pp. 65-87. Disponible en: http://www.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1010-29142014000200004&lng=es&nrm=iso>. ISSN 1010-2914. Consulta: 12/06/2016.
- MARIN, F. La corrupción: ¿Un problema de sociedad y/o político? *Frónesis* [online]. 2004, vol.11, n.2 pp. 58-75. Disponible en: http://www.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-62682004000200004&lng=es&nrm=iso>. ISSN 1315-6268. Consulta: 22/05/2016.
- MENDOZA DE FERRER, H. y RODRIGUEZ, M. La teoría administrativa en el contexto emergente. *Contad. Adm* [online]. 2007, n.223 pp.155-173. Disponible en: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0186-10422007000300009&lng=es&nrm=iso>. ISSN 0186-1042. Consulta: 30/05/2016.
- MORIN, E. (2001). Introducción al pensamiento complejo. Gedisa. Barcelona.
- ROJAS, F. (2005). Proceso de Gerencia Estratégica. [Artículo en línea]. Disponible: http://www.degerencia.com/articulo/proceso_de_gerencia_estrategica. Consulta: 20/05/2016.
- Rojas, Torres y Arapé (2001). Posmodernidad: lógicas organizacionales y lógicas tecnológicas, en Lanz, R. (Comp). Organizaciones Transcomplejas. Iposmo/Conicit. Caracas. Astell

GENERALIDADES SOBRE ÉTICA Y LA TRIBUTACIÓN

Jesús Manuel Oliveros Márquez

Abogado

Universidad Católica del Táchira

Síntesis curricular: Abogado. Especialista en Derecho Tributario. Cursante del Doctorado en Ciencias Gerenciales de la Universidad Nacional Experimental Politécnica de la Fuerza Armada Nacional. Docente en pregrado y postgrado en la Universidad Católica del Táchira, Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, Universidad Simón Rodríguez, Universidad Alonso de Ojeda y Universidad Nacional Experimental Politécnica de la Fuerza Armada Nacional. Abogado litigante en materia tributaria.

Email: joliverosm@gmail.com

Recibido: 18-07-18 Aceptado: 13-08-2018

Revista Tribûtum N° 4/ 2018 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

43-59

Resumen

Hoy en día es muy común hablar de la ética como un elemento necesario a retomar en el mundo de la administración pública lo que incluye por supuesto a la administración tributaria. La ética debe ser no solo una tendencia sino además una realidad presente en el mundo de la tributación para poder de manera eficiente alcanzar los objetivos de recaudación y servicio sin lesionar ni los intereses particulares ni los colectivos y por supuesto tampoco al Estado.

Palabras claves

ética, administración, cultura.

Abstract

Today it is very common to talk about ethics as a necessary element to take back in the world of public administration which includes, of course, the tax administration. Ethics must be not only a trend but also a present reality in the world of taxation in order to be able to efficiently achieve the objectives of collection and service without harming either private or collective interests and of course the State.

Keywords

ethics, administration, tribute, culture.

Sumario

1. Introducción.
2. Generalidades sobre la Ética.
3. Estado y tributación.
4. Principios orientadores.
5. Administración Tributaria y ética y cultura tributaria.
6. Conclusiones.

1. Introducción

La ética trata de ayudar a decidir cómo actuar no sólo a fin de lograr un objetivo dado, sino más bien considerando opciones que afecten ese objetivo. La ética busca en el decidir cómo actuar; pero es importante aclarar la forma en que se hace; por supuesto, en ningún caso la ética puede proporcionar un conjunto de reglas tal que, con sólo aplicarlas a los casos concretos, sean los individuos capaces de saber exactamente qué hacer, en todas las situaciones posibles.

De allí que, la ética sea una acción humana la cual permite establecer las condiciones que favorecen una vida congruente. Bajo tal concepción, se tiene la tendencia a buscar la importancia que para el individuo tiene su plan global de vida, lo que integra sus diversas orientaciones y compromisos. La idea tiene relación estrecha con el papel de cómo el individuo se desenvuelve en sociedad, en término de las responsabilidades que asume en la vida ciudadana. Esto implica un acto de racionalidad que exige un conjunto armónico de orientaciones, propósitos y compromisos, otorgándole un marco básico a cada una de las opciones que debe asumir en término de decisión.

Es así pues, que no se puede obviar el impacto que tienen las actuaciones de los funcionarios de la administración tributaria sobre la vida cotidiana de los ciudadanos. El efecto de su actuación necesariamente debe plantear una discusión profunda sobre el contenido ético de su proceder. Es interesante llamar a la reflexión sobre el hecho notorio que en la última década en Venezuela han habido cambios en las leyes tributarias, básicamente determinadas por la necesidad inminente del Estado de proveerse de recursos para financiar la gestión fiscal, quebrantar la dependencia de sus presupuestos del ingreso petrolero y superar la tendencia, creciente y sostenida, al déficit fiscal, pero en estas reformas no se han considerado las cuestiones éticas que se plantean en esta investigación.

Un sistema eficiente de recaudación requiere impulsar la profesionalización, el bienestar y la estabilidad de los funcionarios de la administración tributaria, recatándolo de la tentación de migrar hacia el sector privado o de incurrir con prácticas reñidas con la ética y la ley, dotándolo además de todas las herramientas tecnológicas necesarias para cumplir eficientemente su labor.

2. Generalidades sobre la Ética

Dentro del «Nuevo Testamento» hay alusiones muy concretas a la obligación de pagar, en todo caso, los impuestos establecidos por el poder político. El ejemplo más típico lo tenemos en los Evangelios y en la anécdota que éstos narran acerca de la cuestión propuesta a Jesús por los fariseos.

MATEO narra el hecho en los siguientes términos: «Entonces habiéndose retirado los fariseos, tomaron consejo cómo le armarían lazos para cogerle en palabras. Y envían a él sus discípulos, junto con los herodianos, que dijese: Maestro, sabemos que eres veraz y enseñas el camino de Dios en verdad y no tienes respetos humanos, porque no eres aceptador de personas. Dinos, pues, ¿qué te parece?: ¿es lícito dar tributo a César o no? Conociendo Jesús su bellaquería, dijo: ¿Por qué me tentáis, farsantes? Mostradme la moneda del tributo. Ellos le presentaron un denario. Y les dijo Jesús: ¿De quién es esa imagen e inscripción? Dícenle: de César. Díceles entonces: Pagad, pues, a César lo que es de César, y a Dios lo que es de Dios. Y oyendo esto se maravillaron y dejándole se fueron».

Desde que existe la obligación de pagar impuestos existen maniobras y artilugios de toda índole para no cumplir dicha obligación. Es consustancial a la naturaleza humana el rechazo al pago de los tributos. Se debe aclarar que en las sociedades modernas los ciudadanos están más conscientes de su responsabilidad social y del deber de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas, pero aún así el tributo sigue siendo algo indeseado, un mal necesario que precisamente por ser concebido como tal, debe ser impuesto, o sea, exigido forzosamente¹.

En el siglo XXI se dan corrientes tan polémicas en el mundo como la postmodernidad que van a influir en muchas de las concepciones filosóficas surgidas en este tiempo. La ética como disciplina práctica de la filosofía está estrechamente relacionada con otras disciplinas, Adela Cortina, plantea que la ética constituye: «un tipo de saber de los que pretende orientar la acción humana en un sentido racional; es decir, pretende que obremos racionalmente. A diferencia de los saberes preferentemente teóricos, contemplativos, a los que no importa en un principio orientar la acción, la ética es esencialmente un saber para actuar de un modo racional. Para actuar racionalmente en el conjunto de la vida, consiguiendo de ella lo más posible, para lo cual es preciso saber ordenar las metas de nuestra vida inteligente.»²

1 Luis Fraga Pittaluga: Indicios de defraudación en el Código Orgánico Tributario de 2001 y Derecho Constitucional a la Presunción de inocencia en Revista de Derecho Tributario N° 101 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Legis Editores, C.A. Caracas, 2003.

2 Adela Cortina: Ética de la empresa. España: Editorial Trotta; 1994.- - p.17.

Esta definición brinda la ética desde la perspectiva de modo de actuación racional vinculada a todos las esferas de la vida, logrando así mayor realización y bienestar. La ética además de ser ciencia independiente es también ciencia aplicada debido a que destina principios éticos generales a determinados ámbitos de vida social.

Ahora bien la ética no es algo exclusivamente dependiente de la religión, sino que es algo inherente a la vida de toda persona. Toda persona, al margen de sus creencias religiosas tiene una ética, en la medida en que se comporta de acuerdo con unos valores.

La ética se pretende reducir a un conjunto de normas con las que se busca ofrecer una pauta de conducta para cualquier situación en que se encuentre el ser humano. Mientras más normas existan, mejor quedan cubiertas las situaciones a las que el individuo tiene que responder. Bajo esta concepción es más importante saber qué norma hay que aplicar antes que entender el porqué de la norma, reduciendo la ética a un automatismo normativo, sin espacio para el ejercicio de la libertad y responsabilidad, lo que hace evitar el riesgo de una decisión que depende del individuo limitándose a cumplir las normas.

Esta situación atenta contra el carácter personal de la ética que es irrenunciable, no se puede entender a la ética como un conjunto de normas que se impone desde una autoridad exterior.

Otro punto es que se ha entendido a la ética como un conjunto de prohibiciones, lo cual en nuestro criterio no es lo más conveniente por tener un carácter eminentemente negativo. Toda prohibición supone un límite que no se puede traspasar, pero el ser humano es más ambicioso en sus aspiraciones. Cuando el hombre se encuentra ante diversas posibilidades de acción, espontáneamente se preguntará cuál de ellas vale más la pena, cual es más coherente con sus ideales o con lo que aspira en la vida. Por ello frente a una ética de la prohibición, optamos por una ética de los valores, frente a una ética negativa propugnamos una ética afirmativa.

El último punto de esta parte introductoria se refiere a la ética como algo que no pertenece sólo a la vida privada del individuo que es el criterio liberal. Bajo esta idea la ética queda circunscrita en el ámbito de nuestra existencia en que no hay que confrontarse con la vida profesional, el trabajo o cualquier otra actividad pública. Dejarse llevar por ideales éticos en este ambiente es condenarse a salir siempre perdedor: la dureza de la lucha por la existencia obliga a ser enormemente realista y pragmático.

Si bien es cierto que no vivimos en un mundo de ángeles, tampoco parece justo pensar que en nuestra sociedad todo es egoísmo y lucha sin cuartel de unos contra otros. Además, ¿es posible ser una persona en casa y otra, completamente distinta fuera de ella?

De allí que defendamos que la ética abarca todos los ámbitos de la existencia, no sólo la vida privada. La ética se extiende al campo profesional y empresarial, aunque no queramos aceptarlo. El fundamento del pago de los impuestos está en el principio de solidaridad. El ser humano, por naturaleza –ha sido así creado por Dios– no puede desarrollarse sin la ayuda de los demás.

Su vida no tiene sentido sin una entrega y servicio a los demás. Esto se plantea en todas las esferas de la actividad humana, incluido el uso de los medios económicos; por tanto, tales recursos económicos están afectos al servicio de la comunidad.

Dicha vinculación se lleva a cabo a través de diversas manifestaciones, la creación de puestos de trabajo, el desarrollo de la actividad empresarial, pero también mediante el pago de los impuestos que permiten el funcionamiento del ente público al servicio del interés general; es decir de esa serie de condiciones que permiten el pleno desarrollo de la persona.

La cantidad a pagar no puede determinarse sin que medie una decisión política sobre el importe del gasto público necesario para el bien común. Esta decisión no se mueve ya el ámbito estricto de la justicia, sino de la política. Sí podrá controlarse una concreta decisión política en el caso de ser arbitraria o claramente injusta, pero el legislador dispondrá de un amplio margen de actuación dentro de los límites de la justicia.

3. El Estado y la tributación

Para que el Estado cumpla su finalidad principal en relación con los impuestos, es necesario ciertas condiciones:

- 1º Que el sistema impositivo sea justo
- 2º Que tenga la infraestructura material adecuada para que la recaudación pueda ser llevada a cabo a todos los que deben pagar, evitando, al máximo, la evasión.
- 3º Que los usos que haga el Estado sean efectivamente para el bien común.

Se entiende por fraude fiscal la ocultación de una parte o de la totalidad del hecho sujeto a gravamen (compra, ingreso, riqueza) para evitar pagar el impuesto.

El verdadero fraude es cuando no se satisface el impuesto «justo». La obligatoriedad de pagar los impuestos sólo se refiere a los impuestos justos. Pese a lo peligroso que puede resultar esta afirmación, no es posible defender otra cosa. Nadie tiene obligación de pagar los impuestos injustos. El verdadero «fraude» fiscal se refiere al no pago de los impuestos debidos. Ahora bien, en una sociedad democrática y participativa los impuestos aprobados por los representantes del pueblo deberían ser considerados justos porque se aprueban luego de sopesar todos los pros y contras de su imposición. Una vez que los legítimos representantes del pueblo aprueban determinados impuestos es porque éstos, en principio, son justos y proporcionados. Por tanto, también, en principio, hay obligación moral de pagarlos.

Habiendo señalado antes que hay una obligación moral de pagar los impuestos legítimos, cabe que nos preguntemos: ¿Hasta qué punto y en qué condiciones está permitido (en un régimen impositivo objetivamente justo y vigente) la ocultación y la simulación? ¿Habrá alguna circunstancia en el que la conciencia moral del ciudadano pueda optar por no pagar un determinado impuesto sin

sentirse culpable subjetivamente?

Es una pregunta peligrosa esta que hacemos. Desde el punto de vista de la objetividad moral, es un deber ético el pago de impuestos legítimos; ahora bien, desde el punto de vista de la conciencia moral subjetiva, las circunstancias que enumeramos a continuación podrían justificar una abstención del deber general del pago:

1. Cuando el contribuyente no está en condiciones de cumplir con la legislación por haber sido víctima de contratiempos o imprevistos

2. Cuando la ocultación beneficia a una finalidad social o a la redistribución de sacrificios.

3. Cuando se juzga que los usos del impuesto que hace el Estado van en detrimento del bien común. En este caso el porcentaje de ocultación podría ser equivalente a ese supuesto despilfarro y el equivalente de ese fraude debería volcarse a finalidad social específicamente útil. (Así se ha justificado la objeción fiscal por causa de los gastos que el Estado hace en armamentos).

4. Cuando se juzga que el carácter del sistema fiscal es regresivo o injusto³. Por ejemplo, en España hace unos años atrás (1995) el 85% de los impuestos procedían de los salarios y el 50% eran impuestos indirectos. En este caso son los grupos económicos más débiles de la sociedad que tienen que gastar casi el 100% de su salario con lo cual la totalidad de sus ingresos queda gravado por impuestos. Las clases pudientes, al ahorrar parte de sus ingresos son tocados por los impuestos indirectos en porcentajes menores. Otra razón para que un sistema sea regresivo es el sistema de control. El Estado al recaudar más fácilmente aquellos impuestos difíciles de defraudar, en realidad, termina obteniendo un mayor porcentaje de sus recaudaciones en los impuestos que más deben ser cargados a los salarios o compras.

Toda norma jurídica —como cualquier otra realidad que trascienda al plano moral— será moralmente obligatoria en la medida en que el sujeto asuma una serie de principios básicos, que condicionen en este punto su conciencia (moral). Esos principios serían aquí, básicamente: el de que la ley es una medida necesaria para el funcionamiento del todo social; el de que, por ello, aquella se dicta en atención a las necesidades genéricas de esa colectividad («bien común» o «pubblica utilitas»); el de que, por tanto, la ley debe ser obedecida y cumplida, para no poner en peligro ese funcionamiento del todo social y el logro del bien común; en fin, el de que, como consecuencia de todo lo anterior, el incumplir la ley significa ocasionar un «daño» a la colectividad y a algunos o a la totalidad de los miembros de la misma, daño que es «imputable» al sujeto infractor.

El pago de los impuestos puede realizarse utilizando el Estado su poder coercitivo contenido en las leyes o apelando a la razón, la cual se manifiesta a través de una cultura tributaria con bases sólidas lo que evidencia la estrecha

³ Javier Gorosquieta: *Ética de la Empresa: teoría y casos prácticos*, Bilbao 1996, cap.7: *Ética fiscal*, 99-118.

relación que existe entre el hecho particular de pagar impuestos que tiene una trascendencia social con la cultura tributaria y por supuesto con la ética contenida en los valores personales.

4. Principios orientadores

Es importante encontrar criterios de carácter general a los que podamos apelar no sólo en las situaciones de conflicto, sino que ofrezcan una orientación al proyecto global de nuestras vidas. Los principios pueden parecer casi evidentes; pero son de extraordinaria importancia por sus consecuencias prácticas y por sus conclusiones y nos limitaremos a hacer una breve reseña de los principios de igualdad, responsabilidad, cooperación, compromiso y solidaridad por su relevancia, vinculación y actualidad con el tema en cuestión.

El Principio de Igualdad indica que todos los seres humanos son iguales, tienen los mismos derechos y obligaciones, y forman un todo que podemos llamar familia humana. El axioma: «no hagas a otro lo que no quieras para ti», expresa la estricta reciprocidad en las relaciones humanas. Exige una manera de pensar y de vivir.

Es evidente que la igualdad de que se trata es una igualdad de naturaleza y de todo lo que de ella se deriva. El principio de igualdad se opone a las discriminaciones raciales, de religión o de origen étnico, y la que se basa en la diferenciación sexual⁴.

La responsabilidad que viene del latín *responsum* (repuesta) y *dare* (dar), que significa responder de lo hecho, de nuestros propios actos y consecuencias, bien ante uno mismo, por la conciencia, o ante alguien. Responsable es pues, quien es capaz de justificar sus acciones, de explicar, de dar razón de lo que hizo y porque lo hizo.

La responsabilidad moral no se agota en los límites de la conciencia personal, sino que abarca a todo y a todos los demás. Una Ética de la responsabilidad mueve a los ciudadanos a participar en la vida pública para contribuir al bien común y crea exigencias éticas de solidaridad entre las personas y los pueblos.

La Cooperación que viene del latín *cooperāri*, que significa obrar juntamente con otro u otros para un mismo fin. La cooperación consiste en el trabajo en común llevado a cabo por parte de un grupo de personas o entidades mayores hacia un objetivo compartido. Unir esfuerzos y establecer líneas de acción conjunta entre los contribuyentes y los organismos públicos, sobre el aspecto tributario.

El Compromiso que es, en Derecho, una estipulación contenida en un contrato por la que las partes acuerdan cumplir con lo establecido. Es un arreglo de intereses en conflicto que da a cada adversario la satisfacción de pensar que ha conseguido lo que no debió conseguir, y que no le han despojado de nada salvo lo que en justicia le correspondía.

4 Juan García de Alba: *Ética Profesional: parte fundamental*, 3ra. Edición. México. Editorial García de Alba Morales, Juan Manuel, 2005. Pp. 180

La actitud positiva y responsable por parte de los contribuyentes y de los poderes públicos para el logro de los objetivos, fines y metas en materia tributaria es una obligación firme, expresada en un acuerdo o contrato equivalente con el apoyo de fondos públicos, asumidos por un gobierno.

La Solidaridad que, en sociología, se refiere al sentimiento de unidad basado en metas o intereses comunes. Asimismo, se refiere a los lazos sociales que unen a los miembros de una sociedad entre sí.

En el ámbito público es la unión de responsabilidades e intereses comunes, entre los miembros del gobierno y los ciudadanos. La cualidad de continuar unido con otros en creencias, acciones y apoyo mutuo, aun en tiempos difíciles. Es un sentimiento y un valor por los que las personas se reconocen unidas, compartiendo las mismas obligaciones, intereses.

El principio de solidaridad surge de la naturaleza social del hombre. Esta condición del hombre que nace, vive, crece y se desarrolla en sociedad le da también un sentido de finalidad: el hombre está orientado de forma inmediata al servicio de los demás. En el orden práctico este servicio se hace realidad en el ejercicio de la profesión, la búsqueda del bien común y la atención a los más necesitados.

El principio de solidaridad se puede enunciar así: cada persona ha de contribuir al bien común según sus posibilidades, de acuerdo con los diferentes estratos del bien común. Y tiene derecho a recibir de los demás todo lo que necesita para vivir y desarrollarse, si por justas causas él mismo no puede adquirir lo necesario.

A este derecho corresponde una obligación que, según se trate, toca a los padres, a la familia, a las asociaciones intermedias y finalmente al estado. El principio de solidaridad tiene por objeto, en primer lugar, el bien común, y la obligación de contribuir a él; es un deber de justicia que cada persona debe cumplir según su propia capacidad y en atención a la necesidad ajena, promoviendo y ayudando a las instituciones tanto públicas como privadas.

El sentido moral de la «carga impositiva»: Si se dice que la persona está moralmente obligada cumplir las normas jurídicas en cuanto su infracción puede afectar a la libertad y, con ella, al conjunto de posibilidades existenciales de los demás individuos, hay que afirmar rotundamente que es moralmente obligado cumplir todas las normas que imponen a un sujeto una carga impositiva (bajo la forma normal de «pago pecuniario» del impuesto). Y ello en base a una doble y sencilla razón alternativa. O bien porque de no pagarse el tributo se sigue con toda certeza un aumento (indebido) de la carga impositiva de los demás obligados: así, por ejemplo, en la mecánica de nuestras «evaluaciones globales» y «convenios», donde la «baja» de un contribuyente incluido obliga al reparto de su cuota tributaria entre los demás obligados. O bien, en un sentido más general, porque el impago del tributo ocasiona una disminución de los recursos del órgano impositor y, con ello, una restricción en la inversión social de tales recursos.

La contribución al bien común tiene diversas características que deben ser

tomadas en consideración:

- a. La capacidad real de cada persona para contribuir con su trabajo, investigación, su cuidado por la naturaleza y por el medio ambiente, la observancia de las normas civiles, su contribución económica a través de los impuestos, etc.
- b. La obligación de atender a las necesidades ajenas y a mejorar las condiciones de los demás es tanto mayor cuanto más fundamentales sean esas necesidades.

La solidaridad está vinculada a los valores de justicia, libertad, igualdad, participación, etc.; expresa la condición ética de la vida humana común, y tiene como acción suprema el compartir y tomar parte. Todos los hombres tienen derecho a los valores humanos, como la verdad, la libertad, el desarrollo, la justicia, la paz, etc.

Interpreta mal el principio de solidaridad quien se escuda en él para no asumir sus responsabilidades personales. O también, quien abusa de los bienes y servicios comunes pensando que con eso no daña a nadie⁵.

La capacidad contributiva, desde un punto de vista moral, es un principio regulador y, por ende, ideal de la política fiscal que, por cierto, había de combinarse adecuadamente con otros exigidos por imperativos de toda índole. Pero más que un principio definido, es propiamente un indicador genérico y aproximado, por la razón elemental de que no existe posibilidad de «medir» la capacidad contributiva de un sujeto, ni aun siquiera de los rendimientos de una cierta especie (del capital, del trabajo...) que ese sujeto recibe. Pero desde el punto de vista de la conciencia moral del contribuyente; tal principio carece en absoluto de significado, puesto que ni el individuo puede juzgar, con exactitud, si está gravado con arreglo a «su» verdadera capacidad económica, ni puede aplicar ése juicio a los restantes contribuyentes.

Las exacciones tributarias: impuestos, tasas y contribuciones especiales son fuentes de financiamiento del Estado y sus instituciones, para realizar las obras y prestar los servicios que deben satisfacer las necesidades colectivas de sus respectivas comunidades. Tradicionalmente la teoría enseña que los impuestos, como el IVA, ISLR, son cargas que pagamos los contribuyentes sin que conozcamos exactamente en qué se invierten los valores que entregamos.

Así mismo las tasas constituyen la contraprestación económica que pagamos por el costo estimado y proporcional del servicio público que demandamos y gozamos, como electricidad, agua potable, teléfono, correo y circulación por puentes y carreteras (peaje).

⁵ Juan García de Alba: *Ética Profesional: parte fundamental*, 3ra. Edición. México. Editorial García de Alba Morales, Juan Manuel, 2005, Pp. 185-190)

Finalmente las contribuciones especiales permiten a las instituciones del sector público, como el Estado, los consejos provinciales y las municipalidades, recuperar parte de las inversiones realizadas en obras públicas que generan plusvalía a los inmuebles aledaños, cobrándoselas a sus dueños.

En general, para la ciudadanía es fácil entender la razón de ser de las tasas y las contribuciones especiales porque puede darse cuenta que recibe un beneficio a cambio de su dinero, aunque a veces le parezcan excesivas.

En cambio, no le es fácil identificar lo que recibe a cambio de los impuestos que paga, porque no percibe lo que cuesta la seguridad externa e interna, la educación pública o la burocracia que ha de existir para que funcionen las administraciones públicas, nacionales y locales.

En consecuencia, esto último es una de las causas que podrían llamarse normales para tener un cierto rechazo hacia el pago de impuestos, pues la anormal sería querer que se hagan obras que benefician o utilizar servicios que se necesitan sin tener que contribuir.

Por razones como ésta es que el sistema impositivo de un país debe inscribirse necesariamente en un marco de justicia, en el que la participación de la ciudadanía en el financiamiento de los presupuestos del sector público no erosione la economía familiar.

La ruptura del equilibrio de la justicia lleva a la ciudadanía consciente de sus responsabilidades cívicas y morales a conflictos éticos, pues la enfrenta al dilema de o cumplir las normas impositivas, con lo cual desfinancia su economía familiar, o no paga lo que debe y entonces será sujeto a conflictos de conciencia y de sanciones.

Para algunos es fácil hablar de promedios, estadísticas y proyecciones sin considerar la situación personal y familiar de las personas que integran el universo de contribuyentes.

Cuanto más claras sean las reglas impositivas hay menos posibilidades de fraude y evasión, es por esta razón al que hablar de Ética tributaria, se vincula tanto el comportamiento de sus contribuyentes (Ética fiscal del contribuyente), como la actuación de los entes encargados de administrar los recursos provenientes de los tributos.(Ética tributaria de los poderes públicos).

Esto debería traducirse en una conducta manifestada de manera permanente en la observancia de las leyes tributarias, el cumplimiento de los deberes teniendo como base la razón, la confianza y los valores de la ética personal, con un total respeto a la ley, a la responsabilidad y a la solidaridad ciudadana, por parte de los contribuyentes y de los funcionarios de la administración tributaria.

5. Administración Tributaria, ética y cultura tributaria

Debería ser una política de Estado la actuación de la Administración Tributaria, bajo criterios de eficiencia, transparencia y austeridad lo que traería como consecuencia un desarrollo de la cultura tributaria, una cultura que le dice al individuo porque tiene que pagar impuestos y cuál es el destino de los

mismos, con un Estado que satisfaga las expectativas de su pueblo.

La Administración Tributaria en Venezuela en la búsqueda de sus fines requiere la participación de los individuos, así mismo éstos son parte integrante de un conglomerado social que posee sus costumbres y tradiciones, la vinculación a ese individuo miembro de una comunidad, se genera en principio por cumplirse los supuestos de configuración para el nacimiento de las obligaciones tributarias es decir que esa persona adquiere la condición de contribuyente, igualmente se convierten en contribuyentes las personas jurídicas cuyo sustrato sigue siendo la persona humana ya que los cuerpos morales requieren de una representación que es ejercida por el individuo biológicamente considerado.

En este orden de ideas, se ha dicho que si pagar impuestos es un hecho individual de trascendencia social, entonces la cultura tributaria es la variable que engloba ambas dimensiones⁶. En Venezuela una cultura tributaria apenas puede considerarse como una posibilidad aún bastante incipiente en los horizontes de la relación Ciudadano-Estado. Se ha dicho que 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.

Por un lado, una cultura tributaria por su raigambre histórica, su propósito y carácter colectivo, es asunto singular y primordial de los ciudadanos, en particular de los contribuyentes; sólo ellos son los sujetos activos como sector o ente social y no los representantes del Estado ni tampoco un determinado gobernante o funcionario de turno. Por otro lado, una cultura tributaria se estudia, cualifica y cuantifica con parámetros y criterios precisamente socio-culturales y no por el lado de los aumentos, agregados o cálculos apegados a las cuentas y finanzas nacionales; ni tampoco a partir de las opiniones y noticias que manejan los funcionarios de las instituciones tributarias desde su parcial interés y curioso entender sobre esa cultura.

El problema social y sociológico de la cultura tributaria atañe a la población ciudadana en el sistema político de una democracia; por consiguiente, el sujeto u objeto de estudio es la población contribuyente; ésta es el agente activo en la práctica, de cara a la realidad social de la vida cotidiana y en el mediano plazo.

En segundo lugar, una cultura tributaria interesa, compromete y activa a la sociedad civil, a sus formas sociales de organización y asociación local (que no al Estado, ni a sus órganos burocráticos de poder, tales como gobierno, organismos tributarios, ministerios, representantes, etc.).

Y en tercer lugar, estimar que la noción de cultura tributaria iría acompañada de otros conceptos y categorías de análisis conexos a la vida social, política y cultural de la sociedad venezolana; entre unas u otras escogencias teórico-conceptuales cabe destacar, por ejemplo, ciudadanía, deberes y derechos,

6 Méndez, P., Morales C. y Aguilera, D. Cultura Tributaria y Contribuyentes. (2005). Datos y Aspectos Metodológicos Fermentum. Revista Venezolana de Sociología y Antropología. Venezuela. ISSN 0798-3069 Sept-Dic. Vol. 15, N° 044, Mérida. pp. 332-352

servicios públicos, justicia social, símbolos y valores culturales, vida pública y vida ciudadana, legalidad y legitimidad, prácticas y representaciones sociales.

La cultura tributaria es la forma en que los individuos de una sociedad construyen una imagen de los impuestos a partir de una combinación de información y experiencia sobre la acción y desempeño del Estado. No es solo el conocimiento de los ciudadanos sobre sus responsabilidades contributivas y su acción correspondiente, es una ecuación donde sus variables son la carga tributaria, el compromiso del contribuyente y la acción del Estado.

«*Nadie quiere pagar impuestos*» es una frase muy repetida y, en la medida que se pueda evadir o hacerse el desentendido, muchas personas lo hacen. Las razones esgrimidas se pueden agrupar en dos versiones, la primera es económica, la segunda es burocrática. En la primera se gasta en impuestos, se reduce la ganancia y, el contrario, al reducir el pago de impuestos se puede aumentar las ventas ofreciendo un producto más barato. En la segunda, se menciona la molestia de juntar *hasta el último papelito* para poder rendir cuentas. Esto tiene que ver con las dificultades que el sistema genera y con las dificultades generadas por el imaginario social contra el sistema impositivo.

El factor individual no explica sino una parte de la diferencia entre los contribuyentes. Si nadie quiere pagar impuestos y todos odian juntar papelitos, esto no explica por qué unas personas evaden y otras cumplen sus obligaciones tributarias.

En cuanto a los elementos de la cultura tributaria y su interrelación se encuentran las personas o individuos contribuyentes quienes reciben la información, la organizan e internalizan y actúan de acuerdo a sus actitudes y valores en función de los servicios sociales que espera recibir a cambio de la cancelación de los tributos; frente al Estado quien ejerce la gestión tributaria y debe garantizar la atención a la ciudadanía haciendo un buen uso de los ingresos percibidos por concepto de la tributación, propiciando de esta manera el bienestar social de la sociedad.

Cuando los dineros de los contribuyentes son mal invertidos y administrados, no solo se causa un daño a la riqueza pública sino también a la conciencia tributaria que entonces se ve afectada, y hace que los individuos desarrollen políticas evasoras.

Pero hay que ir más allá, es necesario que esa cultura y conciencia tributaria se encuentre presente en el asesor fiscal, para con sus orientaciones ayudar de manera continua, eficaz y eficiente al contribuyente en el cumplimiento de dichos deberes.

Y aquí hay algo a destacar, siempre se habla del cumplimiento de los deberes, y parece dejarse en el olvido los derechos del contribuyente, algo fundamental para el normal desarrollo de las relaciones administración-administrado.

Todo lo que se diga para atacar la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias, que indudablemente afecta los ingresos públicos, no puede estar por encima de los derechos y garantías de los contribuyentes. No tiene mayor relevancia ni es más valioso el interés público involucrado en el combate de la

defraudación, que el presente en el propósito de proteger, a como de lugar, el goce total de los derechos y garantías fundamentales⁷.

No se puede entender la cultura tributaria solo como el conocimiento de las obligaciones y responsabilidades fiscales, sino que debe incluirse la imagen que el contribuyente se hace de los tributos teniendo como base la acción y ejecutorias del Estado.

Un efecto importante a destacar en la actualidad es el que corresponde al impuesto como instrumento de la tan trillada «política de desarrollo». El impuesto, concebido bajo ese prisma, sirve, aquí de «incentivo», allí de «restricción» (desincentivación), favoreciendo u obstaculizando, respectivamente, las actividades económicas de acuerdo con las directivas de la política económica general. Estos efectos, lo mismo que otros varios aspectos económicos del impuesto, tienen también una incidencia moral, que, aquí igualmente, se contrae a la indicación de «ideales» más o menos genéricos de la política fiscal y económica general, sin que deban en rigor alterar la formación de la conciencia fiscal del individuo.

Desde una óptica sociológica estudios realizados, que por razones de tiempo no podemos detallar en profundidad, han revelado hasta qué punto es primitiva y antisocial (por no decir, además, errónea) la conciencia tributaria normal en distintas sociedades, incluso las europeas. Un simple ejemplo es el siguiente: para la mayoría de los alemanes y los italianos el infractor fiscal es un astuto hombre de negocios o, por lo menos, una persona inteligente y astuta; para la mayoría de los españoles, franceses e ingleses, un fresco... o, a lo más, un delincuente elegante.

La conducta del individuo frente a las obligaciones tributarias ha sido generalmente evasiva, esto ha mejorado un poco pero falta mucho por hacer. Esta mejoría se ha debido fundamentalmente al elemento sancionatorio de carácter jurídico, lo que no es lo más apropiado, dado que debería ser por el pleno convencimiento de que esa es la actuación correcta conforme a los elementos éticos ya mencionados.

La falta de arraigo en el cumplimiento de la obligación tributaria y la poca retribución por parte del Estado en la satisfacción de las necesidades son las causas reconocidas de esta situación.

La decisión de criminalizar el ilícito fiscal ha formado parte importante desde el punto de vista del Estado para la cultura tributaria, articulándola con la aplicación de sanciones impuestas directamente por la Administración Tributaria, que tiene la potestad de apreciar la existencia de la infracción en el marco de un procedimiento administrativo.

Frente a esta situación el legislador, siguiendo las opciones de política criminal, teniendo en cuenta los factores de orden represivo y los de protección

⁷ Fraga Pittaluga, Luis. Indicios de defraudación en el Código Orgánico Tributario de 2001 y Derecho Constitucional a la Presunción de inocencia en Revista de Derecho Tributario N° 101 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Legis Editores, C.A. Caracas, 2003.

de la recaudación tributaria, introduce una excusa absolutoria, que elimina la responsabilidad penal en los casos en que el contribuyente proceda a reparar el daño causado, regularizando su situación tributaria, al cancelar el monto determinado por la propia Administración, siempre que lo haga antes de la remisión del expediente administrativo al Ministerio Público.

Una campaña por justicia tributaria sin embargo, no debe centrarse sólo en los problemas de la *transgresión* o el parcial cumplimiento de las normas sociales, sino en generar el cambio de *sentido común*, en crear un nuevo consenso sobre las normas sociales compartidas.

Ahora bien, no puede hablarse de cultura tributaria, sin introducir el tema de la conciencia tributaria, entendida como el desarrollo del sentido de cooperación de los individuos de una sociedad con el Estado, contribuyendo con el mismo a través del pago de tributos, para que el Estado cumpla la razón de su existencia, la cual es prestar buenos servicios públicos, maximizando la calidad de vida en la sociedad. Al respecto, la carencia de conciencia tributaria está relacionada con la falta de educación sobre el tema, la poca solidaridad con el Estado, así como razones de historia económica, y la idiosincrasia del pueblo en cuanto a la evasión del impuesto, así como la poca claridad en el destino de los ingresos percibidos por los tributos⁸.

Cuando se habla de carencia de conciencia tributaria, se dice que ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado. Que no se considera que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos. Todo ello es así, y los ciudadanos saben que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad, que los individuos por si solos no pueden lograrlo. Por otra parte, la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia.

Un elemento muy importante que influye directamente en la cultura tributaria son los continuos cambios legislativos. La cultura tributaria presupone también en alto grado leyes con permanencia.

6. Conclusiones

1. El concepto de ética por ser de carácter filosófico no puede ser impuesto mediante argumentos de autoridad o imposiciones dogmáticas. Debe ser la persona con conocimiento de todos los aspectos quien asuma su concepción.
2. Desde el punto de vista de la trascendencia práctica, su importancia radica

⁸ Mary Thais Valero; María Ramírez de Egáñez, y Fidel Moreno Briceño. Ética y Cultura Tributaria en el Contribuyente en Daena: International Journal of Good Conscience. [http://www.spentamexico.org/v5-n1/5\(1\)5873.pdf](http://www.spentamexico.org/v5-n1/5(1)5873.pdf)

en la existencia de una conciencia moral individual que tenga un adecuado conocimiento del «bien» y del «mal». En otras palabras: en la existencia de un individuo con conciencia responsable. Puesto que «responsabilidad» es, incluso desde una perspectiva etimológica, «capacidad de respuesta» frente a los actos que ese individuo ejecuta.

3. La formación como tarea moral: la conciencia tributaria se va alterando («conformando» o «deformando») con las influencias que el individuo va recibiendo del medio ambiente («formación» o «educación») y de los llamados factores sobrevenidos (religiosos, económicos, políticos).
4. Obediencia a la norma jurídica: El Estado y, en un lugar secundario, los demás entes sociales ejercen su función remodeladora de las conciencias individuales a base, fundamentalmente, de dos instrumentos. De un lado, a través de la continua creación de normas jurídicas, que pretenden regular, con miras a una justicia ideal, las conductas sociales de los hombres. De otra parte, mediante una acción política muy variada, que consiste en lo esencial en definir valores que deben ser perseguidos por la colectividad.
5. Toda norma jurídica es moralmente obligatoria en la medida en que el sujeto asuma en su conciencia una serie de principios básicos; a saber y principalmente: el que la ley es una medida necesaria para el funcionamiento del todo social; el que, por ello, aquella se dicta en atención al bien común de la sociedad; el de que, por tanto, la ley debe ser obedecida y cumplida, y en fin el de que el incumplir la ley es causa directa y eficiente de un daño social, que es imputable al sujeto infractor. De allí que se diga que la obediencia a la norma jurídica significa la realización de la conducta socialmente debida.
6. Cuando la actividad del Estado tiene un conducta disvaliosa que evidentemente no satisface al ciudadano y lo reduce a un simple pagador de impuestos con destinos nada éticos referidos a necesidades colectivas, entra en letargo la capacidad de pago voluntaria del contribuyente y se inicia la revolución de la imaginación de no contribuir, como lo dice Alain Touraine.
7. La Administración Tributaria tiene el reto de asumir un pensamiento gerencial que desarrolle la cultura tributaria para lograr el conocimiento reflexivo del ser humano en cuanto a la bondad del pago de los tributos, lo que le lleva a cumplir natural y voluntariamente con sus obligaciones tributarias, con la convicción del beneficio social que se genera por la redistribución de esa riqueza obtenida por ente recaudador de tributos en el desarrollo de las competencias que le son propias, de acuerdo al marco legal preestablecido.

Bibliografía

- CORTINA, A. (1994). Ética de la empresa. Editorial Trotta. Madrid, España.
- FRAGA, L. (2006). «Principios constitucionales de la tributación». Editorial Fundación Estudios de Derecho. Venezuela
- FRAGA, L. Indicios de defraudación en el Código Orgánico Tributario de 2001 y Derecho Constitucional a la Presunción de inocencia en Revista de Derecho Tributario N° 101 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Legis Editores, C.A. Caracas, 2003.
- GARCÍA DE ALBA, J. (2005). Ética Profesional: parte fundamental. Editorial García de Alba Morales, Juan Manuel. México.
- GOROSQUIETA, J. (1996). Ética de la Empresa: teoría y casos prácticos. Editorial Mensajero. Bilbao, España.
- MÉNDEZ, P., MORALES C. y AGUILERA, D. Cultura Tributaria y Contribuyentes. (2005).en Revista Venezolana de Sociología y Antropología. Venezuela. Sept-Dic. Vol. 15, N° 044, Mérida.
- VALERO, M.; RAMÍREZ DE EGÁÑEZ, T; y MORENO, F. Ética y Cultura Tributaria en el Contribuyente. [http://www.spentamexico.org/v5-n1/5\(1\)58-73.pdf](http://www.spentamexico.org/v5-n1/5(1)58-73.pdf)

CULTURA TRIBUTARIA Y SU DISCURSO TEÓRICO

Leonardo E. Villalba González

Doctor en Ciencias Administrativas. Especialista en Gerencia Fiscal. Master en Curriculum. Mención Evaluación. Especialista en Evaluación Curricular. Coordinador del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT). Coordinador de la Líneas de investigación: Mega Tendencias Tributarias y Gestión de la Cultura Tributaria. Jefe del Departamento de Economía y Derecho de la Escuela de Administración Comercial y Contaduría Pública; FaCES-UC. Docente-Investigador en la asignatura Derecho Financiero y Tributario FaCES. Facilitador en Postgrado en Gerencia Tributaria
Email: lvillal2007@gmail.com
.lvillalb@uc.edu.ve

Adrián Arturo Pacheco Guillen

Doctor en Ciencias Administrativas y Gerenciales. Magister en Administración de Empresa. Mención Gerencia. Especialista en Gerencia Tributaria. Investigador del Centro de Investigación y Desarrollo de las tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT). Docente en Derecho Administrativo-FCJP-UC y Facilitador en Postgrado en Gerencia Tributaria. FaCES-UC
Email: apcheco17@hotmail.com
apcheco17@hotmail.com,

Gladys Maribel Guillén

Doctora en Ciencias de la Educación. Magister en Educación, Mención Investigación. Miembro del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT). Coordinadora de la Línea de investigación Procesos y Productos de la Investigación. Docente en Investigación Aplicada a las Ciencias Administrativas y Contables. Facilitador en Postgrado en Gerencia Tributaria, Campus Universitario de Bárbula, FaCES-UC.
Maribelguillen21@yahoo.com,
maribelguillen2179@gmail.com

Recibido: 15-09-2018 Aceptado: 04-10-2018

Revista Tribûtum N° 3 / 2017 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

61-82

Resumen

La cultura tributaria es la manifestación de la praxis que desarrolla la sociedad, que tiene su apoyo en el discurso teórico, que ha adquirido un carácter influyente en la sociedad del siglo XX y lo vertiginoso del siglo XXI. Es en ese sentido que este artículo, tiene como objetivo analizar el discurso teórico que se cierne sobre ella y el modelo tradicional que la caracteriza. Utilizando el análisis del discurso en el marco de la metodología cualitativa, se logró la reflexión crítica sobre la cultura tributaria venezolana teniendo como resultado la imperiosa necesidad de lograr la fidelización fisco-contribuyente considerando el paradigma emergente como modelo de una nueva cultura tributaria.

Palabras clave

Cultura tributaria, discurso teórico

Abstract

The tax culture is the manifestation of the praxis that develops society, which has its support in the theoretical discourse, which has acquired an influential character in twentieth century society and the vertiginous 21st century. It is in this sense that this article aims to analyze the theoretical discourse that hangs over it and the traditional model that characterizes it. Using discourse analysis in the framework of qualitative methodology, critical reflection on the Venezuelan tax culture was achieved, resulting in the urgent need to achieve fiscal-taxpayer loyalty considering the emerging paradigm as a model of a new tax culture.

Keywords

Tax culture, theoretical discourse

Sumario

1. Introducción. 2. Estudio de la cultura tributaria en Venezuela. 3. Modelo de cultura vigente. 4. Percepción, significación y representación tributaria. 5. Consideraciones finales.

1. Introducción

La cultura tributaria tuvo su génesis en las Constituciones de los siglos XVII, XVIII hasta hoy, las mismas son y han sido lineales en su comportamiento discursivo. Su importancia comienza a tener interés a partir de la década de los cuarenta con la entrada en vigencia de la primera Ley de Impuesto sobre la Renta en 1943, en lo sucesivo fue evolucionando y en 1983 se crea el primer Código Orgánico Tributario; en los años ochenta, el florecimiento de la nueva estructura tributaria sustentada en el VIII Plan de la Nación titulado El Gran Viraje, donde se desdibujó los lineamientos filosóficos de la nueva cultura tributaria, convirtiéndose en un comportamiento discursivo, que en el paso del tiempo hemos asumido su discusión en los espacios académicos.

El modelo de cultura tributaria como se observa por lo anterior, está sumergido en el pensamiento tradicional, lineal, sin abrir espacios a las preguntas que surgen, en referencia a los ajustes sufridos ante el clamor de la sociedad sobre la cual se inserta. Esta demanda tiene como producto la influencia de la multidimensionalidad de cambios que se dan en el contexto relacionado por la multicausalidad inserta en el modelo de cultura tributaria vigente que se encuentra desde nuestro punto de vista anclado en el pensamiento newtoniano-cartesiano.

Interactuando con Van Dijk (1989), (citado por Vivas, 2007); el discurso como teoría, se quedó en la clásica relación de hipótesis causales apegadas a una visión lineal y a distancia de lo humano, por lo tanto inhabilitada en sí misma como marco pertinente para sistematizar los fenómenos de la realidad. Al referirse a la realidad, continúa Vivas (ob. cit.), se refiere a la circunstancia que los discursos tienen lugar en la sociedad y sólo se interpretan de la interacción que se desprende de la situación social, la acción, el actor y las estructuras de la sociedad.

En este contexto, se hace una descripción de los elementos que componen la estructura social impregnado por la praxis derivado del discurso y no discurso, que desde esta perspectiva describen la sociedad, su estructura y adicionalmente su cultura. De manera particular, la consideración de los espacios sociales dinámicos y especialmente en tiempos de cambios acelerados, que han quebrantado la visión deseable de un comportamiento cambiante de las estructuras de la cultura tributaria.

2. Estudio de la Cultura Tributaria en Venezuela

Al inicio del nuevo milenio y del siglo XXI, la sociedad se encuentra en una situación de cambios permanentes, de fenómenos complejos, en situaciones de riesgos, la certeza que nos hablaba de confianza en el pasado cada vez se debilita más y en su lugar, solo se encuentra un mar de incertidumbre con pequeñas islas de certeza. Resulta oportuno emplear la siguiente metáfora, ello es como si nos asomáramos a una ventana y visualizamos pasar uno tras otro los fenómenos, todos por demás interesantes, con rango para ser profundizados a través de una investigación científica, seleccionamos el referido a la cultura tributaria en Venezuela, esto a la vez permite cumplir los requisitos de una investigación con la calificación previa necesaria para abordar un fenómeno con profundidad, para dar inicio, a esta observación se pregunta ¿Qué es realmente cultura tributaria?, ¿Cómo se presenta? ¿Cuáles aspectos están asociados? ¿En todos los países se presenta con los mismos rasgos?; éstas y numerosas interrogantes fueron surgiendo, al interactuar con la realidad para construir el sujeto de estudio inspirado por la cultura tributaria en nuestro país.

Para tratar de aclarar estas interrogantes iniciales interactuamos con diversos autores que escriben sobre el tema de interés, así también mediante entrevistas con profesionales de gran trayectoria en el espacio disciplinario, así como el producto de lecturas, lleguemos a reflexionar y a efectuar interpretaciones que fueron generando, en esta fase de la investigación, nuevas ideas, nuevas interrogantes, en general nuevos conocimientos. Las nuevas ideas ocasionaron en los autores, la necesidad de obtener mayor claridad sobre el tema, por esto se intenta profundizar de seguida en la cultura tributaria. Al entrar en la interacción constructiva con diferentes autores, conocemos que las crisis fiscales en América Latina en las décadas de los 70, 80, 90 y el inicio de 2000 han generado fuertes incentivos para las reformas tributarias. Por primera vez, en muchos años los gobiernos centrales debieron hacer frente a la grave crisis originada por los desbalances presupuestarios, en el contexto de restricciones crediticias y poca capacidad de endeudamiento.

Luego de distintos intentos fallidos, pasos y contrapasos en América Latina, se instaló un consenso acerca de la necesidad de revitalizar y reformular los principios de la nueva estructura tributaria. Las grandes reformas impositivas de las últimas décadas apuntan a resolver el profundo déficit fiscal y eliminar distorsiones en las asignaciones de recursos en el mercado. Las reformas tributarias han circulado alrededor de dos objetivos fundamentales: a) El incremento de la recaudación, generar impuestos, producir una estructura tributaria basada en una fácil recaudación y; b) El aumento de la equidad horizontal. Objetivos que según nuestra reflexión e interpretación tiene vigencia aún en los actuales momentos.

En este sentido, la sociedad le ha dado poca importancia a la reforma de la Administración Tributaria, a pesar que éstas han sido objeto de modernizaciones y se han ajustado a los nuevos cambios del nuevo sistema tributario, sin embargo

no producen el resultado que se aspira alcanzar en cuanto a niveles óptimos de recaudación, sólo se piensa que el Estado asuma la capacidad para hacer cumplir las leyes, al hacerlo, enfrenta exitosamente la disminución de la evasión y el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la ley. De lo anterior se colige que, los instrumentos legales promulgados tienen siempre poco que ver con las leyes en la práctica. La medida de acatamiento y cumplimiento con las reglas prescritas en cualquier sociedad de América Latina y en particular Venezuela están determinadas por el grado de eficiencia, que a decir por el resultado obtenido, no es óptima. En este aspecto vale decir que, una reforma tributaria es efectiva cuando existe una Administración Tributaria realmente eficaz.

¿De qué depende el éxito de las reformas tributarias?, ¿De la capacidad de implementación o de la racionalidad económica?, ¿Cuáles han sido las estrategias implementadas por el SENIAT para alcanzar un desarrollo fiscal?, ¿Qué mecanismos ha utilizado la administración tributaria para maximizar el proceso de recaudación fiscal en Venezuela?

Estas interrogantes y sus respuestas estampan unos matices comunes que en nuestro continente está caracterizado por la evasión y elusión fiscal, el incumplimiento de los deberes formales por parte de los contribuyentes y de los responsables, la complicidad entre los miembros de la sociedad, por una parte y por la otra, la falta de redistribución de los recursos por parte del Estado, y del incumplimiento de las funciones de la Administración Tributaria, entre otras, constituyen el nivel de rechazo social.

Ante estos planteamientos surge las siguientes interrogantes: ¿En qué medida incide en la gestión tributaria del país? y; ¿Qué hacer para lograr el éxito de la actividad financiera? Como consecuencia de esos vaivenes históricos que fueron arraigándose en la sociedad con sus consecuencias negativas, a esto se adiciona la existencia de ingresos al Fisco, por concepto de tributos, cada vez en menor cantidad, producto de altos niveles de evasión, esto aunado al crecimiento acelerado de la población y el fenómeno de la inflación, hace casi imposible alcanzar exitosamente la satisfacción de las necesidades colectivas, lo que produce en nuestros países fuertes crisis económicas con nefastas incidencias sociales, lo que conduce a grandes endeudamientos tanto internos como externos, con los resultados que hoy conocemos; que se traduce en la insatisfacción de la sociedad por la calidad de los servicios públicos.

En síntesis, hay una cultura que revela la presencia de elevados índices de evasión, elusión, incumplimiento de los deberes formales, falta de transparencia, entre otros.

Los ciudadanos están convencidos que lo que se recauda, visiblemente, no se está invirtiendo en servicios que mantengan satisfecha a la población, en materia de educación, de salud, entre otras; causando la decepción de muchos contribuyentes, debido a que el direccionamiento de los recursos provenientes de la recaudación, no tiene un impacto positivo socialmente, sino que pasa a elevar los niveles de falta de cumplimiento de la actividad financiera por parte del Fisco y de evasión, elusión e incumplimiento por parte de los contribuyentes.

En esta búsqueda incansable por conocer el fenómeno a profundidad, desde

la perspectiva de otros investigadores, los autores interactúan con Díaz J. (2017) quien considera, que se percibe falta de transparencia por parte de los líderes políticos, en términos de la cultura tributaria que al tomar dinero de las áreas públicas, lo hacen para enriquecerse, y como respuesta la población, sigue manteniendo ese comportamiento, de no pagar los impuestos porque se los apropian indebidamente, y no se revierte en beneficio del público, ni en solución de problemas sociales; según este autor indica el comportamiento de nuestros líderes es reflejo de nuestra sociedad, lo cual hace suponer que, si tenemos una sociedad trabajadora, eficiente y progresista, tendríamos líderes igualmente trabajadores, eficientes y progresistas.

Ahora bien cabe preguntarse: ¿Cuándo se descompone esta rutina para transformarse en una situación que va más en detrimento que en favorecer la evolución de la sociedad?, ¿Cuándo surgen estos agentes externos, que provocan cambios actitudinales extensivos a la comunidad dentro de la rutina de la vida? Esta situación que hasta hoy vive la sociedad venezolana, amerita un cambio en el abordaje del problema en estudio que conduzca a la producción de soluciones colectivas en pro de la construcción de la nueva cultura tributaria. Esto nos lleva a nuevas metas y modos de abordarlas. A continuación se dará inicio a este viraje, introduciendo la reflexión sobre el cambio en la forma de pensar. En consecuencia actualmente, al respecto se está atravesando un cambio en la manera de pensar, el cual ha producido cambios favorables en la cultura tributaria de otros países, que nos lleva a tomar conciencia de la necesidad que tenemos en nuestro país de cambiar positivamente el concepto de cultura tributaria. Ante esta situación nos preguntamos: ¿Por qué no se revierten los ingresos públicos en beneficios sociales? ¿Por qué esto ocurre así? ¿Cómo podemos cambiar esta manera de pensar y actuar?

Al reflexionar al respecto, se cree que si no se resuelve este problema siempre habrá freno en el crecimiento de la renta interna, por falta de confianza por parte del contribuyente y por falta de una cultura de cumplimiento con las obligaciones, que posibilite un crecimiento de la renta interna, que impulse un desarrollo de tipo sustentable en el tiempo y defienda el criterio que concibe el desarrollo a partir de otras rentas, diferentes a la sola renta petrolera, que es el paradigma que ha prevalecido en nuestro país.

En este sentido, se conoce que la primordial fuente de ingresos ha derivado históricamente del petróleo e hidrocarburos. La renta petrolera sustituye el esfuerzo que los ciudadanos deben aportar en la construcción de un país, lo que se traduce en un escaso nivel de madurez tributaria, sin embargo, esta realidad hoy ha cambiado en forma drástica y la constatación que los recursos petroleros no son suficientes, así como la volatilidad de los precios del crudo, ha vuelto la mirada de los gobiernos de los últimos períodos hacia la forma de financiamiento natural y más efectiva del gasto público. En consecuencia nos preguntamos: ¿Qué hacer para propiciar los cambios que la sociedad requiere para lograr mayor eficiencia y eficacia de los recursos tributarios?

En relación a estas interrogantes se considera oportuno hacer referencia a varios intentos de solución, así tenemos los esfuerzos realizados en Venezuela

con la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) hoy Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria en 1994, las reformas tributarias y creación de otras leyes especiales en la década de los 90 y aún actualmente; lo cual a juicio de los investigadores no se han concretado los frutos esperados, entre otras razones por la renuencia de los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias debido a la falta de cultura tributaria adecuada y por la decepción de muchos de ellos, ante el manejo de los recursos obtenidos a través de la recaudación de impuestos, lo que ha producido altos niveles de evasión y elusión de tributos, que imposibilita la prestación de servicios públicos que le permita cumplir a cabalidad con la actividad financiera a nuestro juicio.

Por otra parte, en la búsqueda de indicadores para este planteamiento que refuerza lo afirmado por el autor antes mencionado, a través de lo sostenido por Díaz, J (2017), quien considera que en Venezuela actualmente los niveles de evasión fiscal son altos; de acuerdo a este autor, algunos estudios revelan un 50% y otros hasta 65%, cifras que pueden incrementarse hasta un 90%, si el estudio se llegara a realizar por tributos o por áreas regionales. A través del tiempo se ha observado sistemáticamente esta manera de pensar y actuar. Nuevamente y en razón a los vaivenes de nuestra cultura tributaria nos preguntamos: ¿Cuáles son las razones que asisten a los venezolanos para comportarse de esta forma en materia de pago de tributos?, ¿Por qué lo hacen así? ¿Por qué razón existe esa cultura de insolvencia en materia tributaria?

De acuerdo a este investigador, en su modelo para la determinación de la evasión fiscal en Venezuela, el fenómeno de la evasión en nuestro país para los años 1994 estuvo estimada en el Impuesto al Valor Agregado en un 60,5%; en 1995 en un 47,2%; en 1996 en un 15,5%; y en materia del Impuesto Sobre la Renta, según su modelo de determinación, afirma que para 1994 la evasión alcanzó un 79,1%; 1995 un 65,1% y 1996 en 58,7%, lo que quiere decir que a pesar de haber heredado altos niveles de evasión la recién naciente Administración Tributaria (SENIAT) según Decreto Presidencial del Dr. Rafael Caldera en 1994, que comenzó implementando un modelo de reingeniería logró alcanzar indicadores que colaboraron a la disminución y consiguiente estabilización hasta 1996. ¿Cómo convertir estos indicadores en información cualitativa?

Según estudios de este mismo autor, la evasión fiscal para el 2002 alcanzó en términos generales el 43,9% y para el año, 2004 se estima que alcanzó un 60,9%, situación alarmante en razón de la falta de percepción de ingresos públicos por el Estado, pero lo más grave de ello es la cultura de la evasión que los ciudadanos protagonizan en Venezuela, lo cual impide alcanzar la meta de recaudación, debilita la actividad financiera del Estado, así como el desarrollo o crecimiento socialmente sostenible en la población, a pesar de los esfuerzos del Estado en suprimir esta situación, lo cual denota un modelo como lo denomina el autor mencionado de anticultura en el pago de los tributos en Venezuela. Estas inquietudes e interrogantes irán generando respuesta en la medida que la investigación avance, de acuerdo a su propósito.

De acuerdo a lo analizado, se afirma que diversas son las variables, con las cuales se asocia este fenómeno, entre otras menciona las siguientes: Económicas por ejemplo: la dependencia del petróleo, organizacionales políticas, sociales, administrativas y de comportamiento humano, las dimensiones del Estado y su insuficiencia operativa que conducen a servicios públicos de baja calidad.

En un intento por aproximarnos a una mejor descripción del sujeto de estudio, y tratando de ubicar la génesis del problema nos preguntamos: ¿En qué medida una vigilancia permanente sobre la materia legal y los procedimientos que rigen esta materia mejorará los indicadores de desempeño? ¿Qué tipos de valores asisten a la necesidad para comportarse de esta manera? A este nivel indagatorio creemos que no es posible contar con una cultura tributaria en Venezuela.

Si se comparan las tasas impositivas de los países desarrollados y la de los no desarrollados a juicio del autor, observamos que en los primeros señalados, dichas tasas son relativamente altas, los ingresos del Estado dependen principalmente de los tributos y sin embargo, los niveles de evasión son bajos, esto obviamente puede asociarse con un pago oportuno y suficiente de parte de los ciudadanos de estos países, que son los contribuyentes, de acuerdo a esto Japón, Alemania, Estados Unidos, Italia, Australia, Nueva Zelanda y Canadá, recaudan en Impuesto Sobre La Renta, una cantidad equivalente a valores que oscilan entre 9% y 17% del PIB. Al comparar estas cifras con las de nuestro país, encontramos que Venezuela no llega al 2%, en tanto que México, Brasil y Chile están por debajo del 6%. En cuanto a los impuestos indirectos Venezuela logra recaudar no más del 3% del PIB, mientras que el promedio de los países industrializados puede estar alrededor del 8%.

La situación descrita anteriormente involucra no sólo los aspectos macroeconómicos sino que además involucra el comportamiento humano de una forma definitiva, de esto se derivan resultados sobre aspectos reales, tales como: cantidad de recaudación, orientación de la política fiscal del país y utilización del presupuesto público con determinada orientación o tendencia hacia eficiencia y eficacia

Se cree que la voluntad rentista que ha dominado el país, con su orientación facilista, no sólo de los líderes sino de los ciudadanos, ha derivado la práctica de un Estado benefactor, a quien se le atribuye la solución de todos los problemas sin que la ciudadanía ejerza esfuerzo alguno; por otro lado, no hay retribución a lo que constituye el acto de pagar tributos.

Igualmente se considera que, esto constituye un serio problema y expresan que se actúa en detrimento de sí mismo, así vemos, como lo afirma el autor arriba citado, que un individuo que habita en un país de renta alta, sabe que cuando cancela sus tributos, estos redundan en beneficios directos e indirectos, pero cuando se vive en países de rentas bajas se sabe que los servicios públicos son insuficientes y de baja calidad, con lo cual surge un descontento por parte del contribuyente, al considerar que no ha sido tratado con equidad por parte del Estado y en razón de lo cual, resuelve no pagar impuestos.

3. Modelo de Cultura Vigente

Para reforzar lo hasta ahora descrito y qué casos conduce a reflexionar sobre el modelo de cultura vigente, revisamos los datos aportados por el superintendente Nacional Tributario José Ignacio Moreno León para mediados de la década de los 90, Venezuela fue considerada el país de más baja imposición, medida con base en lo realmente recaudado por impuestos nacionales, excluida obviamente la renta petrolera, ya está dicho en ese período que la recaudación por impuestos internos resultaba inferior al 6% del PIB, mientras que en Argentina superaba el 15% y Chile el 30%.

Por su parte José Gregorio Vielma Mora (2003) en su condición de Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, expone que de las cifras correspondientes al primer semestre del 2003, la recaudación estuvo casi en setecientos millardos de bolívares (Bs. 700.000.000), por debajo de lo previsto, producto de la disminución de las importaciones de la aduana, las cuales bajaron en algunos casos hasta 40% de su actividad, por el contrario en tributos internos y contribuyentes especiales, se recaudaron 6.2 billones de bolívares en las diez (10) Gerencias Regionales de todo el país. (Web Gobiernoenlinea.ve).

Para la década de los 90, la evasión fiscal se calculó en un valor cercano al 60%, según Díaz (2003), para el momento Superintendente Nacional Aduanero y Tributario ubica la evasión fiscal en un 50% según entrevista publicada el 12 de junio en prensa nacional. En los últimos años se informan haber superado las metas de recaudación y tampoco existen indicadores oficiales o al menos no los conocemos sobre los niveles de evasión y elusión fiscal.

Estas cifras ratifican claramente que existe una cultura en Venezuela, que es de evasión y elusión de los tributos, los ciudadanos consideran la conveniencia de pagar o no los impuestos (evasión) o utilizan interpretaciones inadecuadas a la ley, o contraria a las técnicas de interpretación, a objeto de disminuir el impacto de la carga fiscal (elusión). Ambas acciones conducen a baja recaudación que se traduce en la imposibilidad material para que el Estado cumpla con su obligación de cubrir las necesidades públicas. Lo que ubica claramente en el paradigma tradicional, donde los factores de baja recaudación, elusión, evasión fiscal, montos alcanzados en la recaudación tratan de ser resueltos de manera parcial, individual sin contar donde el factor ingresos es más importante y descuidando otros importantes para la sociedad.

De este diálogo se comprende que si los ciudadanos no pagan sus tributos están realizando un acto en contra de la ley y del interés social. Ante esta situación según Díaz T., el Estado venezolano ha incorporado este tema como eje central de la Agenda Política del país, debido al alto impacto en la estabilidad económica, en las estrategias de desarrollo y en la gobernabilidad de Venezuela. Evidenciando todo esto en la nueva Constitución Nacional vigente desde 1999 conscientemente en sus artículos 316, 317 y la disposición transitoria quinta.

Hasta aquí, la interpretación alrededor de los diversos autores mencionados

arroja que no ha existido hasta la fecha una cultura tributaria de incumplimiento de las obligaciones por lo que sienta las bases para continuar interactuando con otros autores y situaciones con el fin de detallar ampliamente las causas de este tipo de cultura y cuales serian las bases. A este respecto es oportuno resaltar lo que señala Paltón (citado por Chópita, 2000, pp. 9), sobre rigor de lo heurístico al recomendar «El valor de lo heurístico en este tipo de investigación viene dado por la observación sistemática y el diálogo con uno mismo y con los otros...»

Resaltaremos los eventos más resaltantes que denotan la preocupación por parte del Estado en propiciar cambios referidos a los procesos de recaudación, debido a los altos índices de evasión, elusión e incumplimiento de las obligaciones tributarios por parte de los ciudadanos en razón de la falta de servicios públicos requeridos para la satisfacción de las necesidades colectivas, por lo que seguido estaremos describiendo estos elementos.

A partir de la década de los 80, se inician estudios para mejorar la recaudación y por ende impulsar cambios en la manera de pensar del contribuyente respecto a sus obligaciones tributarias, estimamos que para implementar la cultura tributaria es necesario el establecimiento de una política coherente entre ellos.

Creemos que la formación de una cultura tributaria es un proceso largo, adicionalmente a esto, existe la imperiosa necesidad de lograr que los ciudadanos, conozcan sus obligaciones que permitan contribuir con las cargas públicas, lo que redundará en una mayor capacidad para que el Estado lleve a cabo, la misión de cumplir con su obligación con la comunidad y la posibilidad que el ciudadano conozca los mecanismo de defensa para demandárselo.

A pesar de la promulgación de la Constitución Nacional en 1999, Méndez (2002), considera que en nuestro país, la cultura tributaria apenas puede considerarse como una posibilidad, aún bastante incipiente, en los horizontes de la relación ciudadano-Estado a partir de los fundamentos previstos en la Carta Magna.

Cabe preguntarse: ¿Cuáles orientaciones se pueden derivar y qué posibilidades se esperan para el fenómeno de la cultura?, esta interrogante remite a otras, ¿Qué tipos de valores políticos y pautas de conducta ciudadana se pueden generar o transmitir en lo atinente a las relaciones Ciudadano-Estado? ¿Cuentan los ciudadanos con un modelo ejemplarizante de referencia sociopolítica de deberes y derechos previstos de una cultura tributaria venezolana? En caso del contribuyente al fisco Nacional ¿Puede él extraer lecciones y orientaciones específicas respecto a los tributos como un deber y también como un derecho de participación ante la cosa pública?

En nuestra Constitución vigente, uno de los artículos correspondientes a los tributos, el 133° tal y como está redactado en palabras de Méndez (Ob. Cit) adolece de fallas de fondo y de forma, hay defectos en cuanto a la claridad y precisión. La autora está en desacuerdo con el texto del artículo arriba indicado, emitiendo juicios de valor donde cuestiona la intención del constituyente de 1999 en relación a la cultura tributaria en Venezuela.

Esto se deduce que durante décadas la vida material, económica y cultural de la República ha estado sustentada en la riqueza petrolera, primero como renta y luego como industria. Nuestra realidad es que el venezolano está inclinado solo a esperar y ejercer derechos en un ambiente de bonanza con la consiguiente declinación de los deberes. Pues bien, resulta relativamente marginal imaginar que una cultura tributaria sólo sería plausible en tanto y en cuanto los ingresos petroleros dejasen de financiar el gasto público.

Para algunos, estos argumentos ponen en cuestión tal hipótesis: primero, una cultura tributaria por su arraigo, propósito y carácter, es asunto singular y primordial de los ciudadanos, en particular de los contribuyentes, solo ellos son los sujetos activos y no otros como el sector o ente social; segundo, una cultura tributaria se estudia, cualifica y cuantifica con parámetros y criterios precisamente socioculturales y no por el lado de los aumentos, déficit agregados o cálculos apegados a las cuantas y finanzas nacionales, ni tampoco a partir de las opiniones y noticias que manejan los funcionarios tributarios de su parcial interés y curioso entender sobre esa cultura.

A nuestro juicio, la autora confirma lo que hasta ahora han coincidido con los autores de este artículo: que no existe condiciones para pensar en la existencia de una cultura tributaria de cumplimiento de las obligaciones que fidelice las relaciones Fisco-Contribuyente.

Otro indicador no menos importante, es que en Venezuela en el medio de comunicación social (Formato digital) **TRIBUTOS** de fecha 7 de octubre de 2003, se publicó acerca de las Jornadas SENIAT para la siembra de la cultura tributaria, en tal sentido el Superintendente José Gregorio Vielma Mora, afirmó la existencia de una auténtica cruzada para sembrar en la población conciencia sobre la importancia de cumplir con sus obligaciones tributarias, iniciándolo con la colaboración de ciento cincuenta (150) funcionarios fiscales y del Resguardo Nacional en el Área Metropolitana y Estado Miranda.

El Superintendente afirma vamos «a concientizar, a culturizar con nuestros conocimientos y experiencias a la población acerca de lo importante que es cumplir con las obligaciones tributarias, pero también el que no cumpla con la normativa, el que no entregue factura, el comerciante que deje la caja registradora abierta y no la cierre, por supuesto, los funcionarios deben hacer su trabajo y proceder a establecer las sanciones de ley, de acuerdo con los procesos de fiscalización». Esta iniciativa se observa que es solo desde la perspectiva del contribuyente y muy poco al Estado.

Otro indicador del proceso de cambio de cultura tributaria en Venezuela es el de consolidar el programa Plan Evasión Cero, con el objeto de combatir a fondo el contrabando y la evasión fiscal, porque quienes han comprendido su mensaje y lo han entendido, han evitado sanciones, mientras que lo contrario le ocurre a los que persisten en su propósito de evadir impuestos y atentar, por diversas vías, contra los intereses de la República, propiciando el contrabando y otras actividades ilegales.

El Superintendente José Vielma Mora, en su convicción de generar

herramientas para mejorar la cultura tributaria existente, está suscribiendo convenio con instituciones de educación del país, con el fin de proporcionar a través de la educación niveles de percepción, significación y representación en el marco del paradigma emergente. En este sentido, en su momento, se suscribieron convenios con casi la totalidad de la Casas de Estudios del país, con la finalidad de buscarle salida a la crisis fiscal con la interacción del binomio Fisco-Contribuyente fundamentado en la fidelidad, responsabilidad social y la solidaridad.

Considero la necesidad de impulsar esa nueva cultura tributaria que permitiese la participación de todos los ciudadanos en el cumplimiento de sus deberes tributarios, destacando los posibles aportes en las aulas de clases, con el esfuerzo de expertos de la institución en las distintas áreas para que impartiesen conocimientos y experiencias lo que evidenció ese intento del fisco en abordar la problemática y las posibles soluciones a través de la educación en alianza con el SENIAT, con el fin de superar los efectos que han producido la evasión y la elusión fiscal en nuestro país, para superar esa crisis se sugiere estrategias educativas para el desarrollo de una cultura tributaria como vía para contrarrestar la evasión fiscal, debido al impacto que ejerce precisamente en la estabilidad económica, en las estrategias de desarrollo y gobernabilidad.

En este contexto se considera positivo el camino propuesto para implantar un modelo de cultura tributaria a través de la educación, con lo cual se aspira que las relaciones Fisco-Contribuyente cambien simultáneamente.

En una demostración de contribuir a la creación de cultura tributaria en Venezuela se creó mediante Providencia Administrativa N° 2205 publicada en Gaceta Oficial N° 37.780 de fecha 22 de septiembre de 2003, la nueva División de Defensoría del Contribuyente con la misión de recibir, analizar y tramitar todas las quejas, reclamos y sugerencias de los contribuyentes en la relación con sus derechos y garantías constitucionales, que en la actualidad está en proceso de creación y/o consolidación en las diferentes regiones, sin embargo si se piensa en soluciones parceladas de acuerdo al paradigma tradicional los resultados serán los mismos, sin aportar soluciones globales como lo refiere el paradigma emergente.

Otro programa que implanta la Administración Tributaria como evidencia al intento de generar cambios de la cultura tributaria en Venezuela, es «El SENIAT va a las Escuelas», entre las estrategias al respecto se encuentra obsequiar a los niños un material denominado TICO que les sirva de repaso a lo aprendido en el Aula, pueden preguntar ¿Qué es el SENIAT? ¿Para qué sirven los impuestos? ¿Qué pasa si no pagamos los tributos?; se considera oportuno para sembrar una cultura tributaria desde primeras edades y compartiendo con los futuros contribuyentes algo más que un obsequio, es un mensaje para engrandecer la patria. Se pregunta ¿Estos programas son suficientes para implantar una nueva cultura tributaria? ¿Cuáles son hasta ahora sus resultados? ¿Existen indicios de cambio en la sociedad?, ¿Qué fundamentos epistemológicos, axiológicos, sociológicos, teleológicos y deontológicos le soportan?

Se considera que la cultura tributaria nace de la confluencia de los actores

sociales a través de valores ¿Es pertinente que los programas hoy en desarrollo por la Administración Tributaria sean direccionados por el Estado quedando fuera la sociedad sin valores pactados? ¿Dónde están los indicios de la eficiencia de la recaudación en el marco de servicios públicos? ¿Cuáles son los valores que soportan a la nueva cultura tributaria?

Igualmente se cree que la tributación al igual que toda expresión del quehacer colectivo en tanto ciencia, cultura y actividad económica, política, social y jurídica que es, con sus características multidisciplinarias, no está exenta de los requerimientos éticos. En consecuencia se ha de superar la simple unidisciplinaria para llegar a la interdisciplinaria y multidisciplinaria, e incluso a una deseable reflexión transdisciplinaria bastante cercana a lo filosófico. Estas inquietudes nos animan a continuar la búsqueda de nuevos elementos que fundamente un modelo de cultura tributaria para Venezuela.

De acuerdo con López de la Roche (1997), en su artículo *Ética Social y Cultura Tributaria* publicado en la Revista *Tributum* N° III, define al sistema tributario como un conjunto de medios, instituciones y ordenamientos transcurre entre el pragmatismo de la recaudación per se y los objetivos meta tributarios de la justicia social, con los que toda tributación hallaría su justificación ética y cultural.

Cuando el problema ético tributario se refiere al contribuyente o al intermediario que actúa entre éste y el Fisco, se le llame abogado, contador, administrador o en cualquier otra forma, su tratamiento es en materia de la conciencia ética individual que se plantea y resuelve en la alternativa de pagar o no pagar los impuestos. Cuando el problema atañe por el contrario a la estructura social destinataria del sistema tributario establecido por el Estado, frente al cual se desempeña un rol fundamental, nos enfrentamos a un problema de *Ética Social*, este planteamiento es de carácter macro ético.

En el marco de la ética social, más concretamente referido al campo ético tributario, la cultura tributaria se presenta con ausencia de fidelización en las relaciones fisco-contribuyente, lo cual en palabras de la autora antes mencionada, ocasiona falta de fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias, carencia de credibilidad entre las partes de binomio; del contribuyente en relación al eficiente uso de lo recaudado, por el fisco, y este último en relación al contribuyente en cuanto a su transparencia en el cumplimiento de sus obligaciones.

Así, también se percibe ausencia de lealtades en cuanto al no cumplimiento voluntario de las obligaciones, generándose evasión y/o fraude fiscal, todo esto se atribuye a la inexistencia en los contribuyentes de una conciencia tributaria.

A la cultura tributaria según López de la Roche, antes mencionada, se alude al hablar de información o desinformación del contribuyente, cumplimiento voluntario o forzoso de sus obligaciones, evasión o fraude fiscal. Pero como los valores éticos que sustentan una sociedad son parte de su cultura, resulta cierto que una sólida cultura impositiva presupone una conciencia tributaria de cierta solidez por parte de los contribuyentes, dando estos elementos nos preguntamos ¿El mayor o menor arraigo social de la conciencia y la consiguiente aceptación de los deberes tributarios como imperativos de carácter ético, constituye un

indicador preciso de las posibilidades prácticas de aplicación de los tributos?

Se coincide con la autora arriba mencionada, que hablar de cultura tributaria en Venezuela, es obvio que existe en niveles pobres, es muy probable que al preguntarnos, nos anticipamos a dar una respuesta negativa si existe un compromiso ético individual, presumir una conciencia tributaria y culturalmente arraigada.

Para la misma autora antes citada, si el sistema económico presupone que los hombres se comprometen al aumento de sus bienes, un impuesto progresivo exige que en la medida que ellos añadan más y más, deban mantenerse menos y menos. En un sistema tributario concebido para lograr recursos que superan un déficit fiscal debido a causas ajenas a los destinatarios de los tributos, se pregunta: ¿Es posible conciliar la exigencia de mayores recursos con la Ética-Social? Creemos que urge deslastrar el sistema tributario de los elementos socialmente inéditos o anti éticos que lo conforman. Entre tanto no existe una toma de conciencia colectiva dispuesta a asumirlo como objeto de una protesta social ni tampoco aparecen sanciones jurídicas.

Por lo tanto, se asume que la sinceración de las relaciones del binomio Fisco-contribuyente, asumido sobre la base de la ética social, puede propender a la generación de un modelo de cultura tributaria en Venezuela en el marco del paradigma emergente, con el objeto de mejorar la calidad de vida de los ciudadanos para que pueda ser sustentable.

4. Percepción Representación y Significación Tributaria.

Capra (1996), ha planteado que en la sociedad actual, se encuentra presente una crisis similar a la que enfrentaron los científicos de comienzo de siglo en sus esfuerzos por comprender la nueva realidad del mundo subatómico, se dieron cuenta, de que sus conceptos básicos, su lenguaje y toda su manera de pensar eran inadecuados para describir los fenómenos atómicos, ya que esos problemas no eran simplemente intelectuales sino que comportaban una intensa crisis emocional y hasta existencial.

La sociedad de hoy, presenta una serie de manifestaciones patológicas, a saber: inflación galopante, crisis energética, contaminación, desastres ambientales, una creciente oleada de violencia y criminalidad. Según Chopra, estos fenómenos son distintas facetas de una única crisis, que es, esencialmente de percepción:»Lo que necesitamos es un nuevo paradigma, una nueva visión de la realidad; una transformación de nuestros pensamientos, de nuestras percepciones y de nuestros valores.

Indicadores del problema evasión, elusión fiscal, incumplimiento de las obligaciones formales, desconfianza, inquisición fiscal, parcialidad en la toma de decisiones, constituyen diferentes formas de única crisis, que es esencialmente de percepción, como consecuencia de aplicar conceptos de una visión anticuada del mundo de hoy. Se vive en una sociedad caracterizada por interconexiones a nivel global en que los fenómenos biológicos, psicológicos, sociales y

ambientales, son todos recíprocamente independientes, para describir el fenómeno tributario, se requiere de una perspectiva emergente, que la concepción cartesiana no puede ofrecer.

En este sentido, la realidad tributaria necesita de una transformación fundamental de los pensamientos, una visión global de la realidad, de percepciones y valores, para lograr una percepción positiva del binomio Fisco-Contribuyente.

La concepción moderna es incompatible con la manera de pensar y actuar de nuestra sociedad, ya que no refleja relaciones armoniosas e interdependientes, que se observa en la naturaleza. Para alcanzar el estado de equilibrio dinámico se necesitará de una estructura económica y social radicalmente diferente, una resolución cultural que produzca el modelo de cultura tributaria encuadrado con el propósito del beneficio colectivo.

En lo que a este tópico se observa, que en la sociedad lo que concibe como la manera, actitud o acción en la que un individuo percibe el problema tributario, desde esta visión, se traduce como sinónimo de percibir cantidades de dinero que son entregadas a terceras personas por parte de la administración tributaria, el ciudadano observa el fenómeno percepción como la cantidad de numerario que el Fisco obtiene de la eficiente recaudación fiscal, perfectamente se ubica en el paradigma tradicional en la cual la eficiencia en lo que cuantitativamente ingresa dejando de lado, la otra cara de la moneda, la calidad de los ingresos públicos, los valores que sustentan la relación jurídica en Venezuela. Se observa, que otro indicador de la problemática es la realidad nacional del binomio fisco-contribuyente, no es vital, porque la sociedad percibe el indicador con criterios de valor diferentes, enmarcados en lo dinerario, en el incumplimiento de las obligaciones, insatisfacción por la calidad de los servicios públicos, lo que afecta la fidelidad, solidaridad, responsabilidad de esa relación jurídica tributaria. Esto se evidencia en los niveles de evasión y elusión fiscal que se han registrado por otro lado, la falta de reglas claras pactadas en el comportamiento tributario, que se encuadre en el hombre como el centro y además permite la transición en el pensamiento tributario, basado en nuevas formas de observar el problema.

La percepción, es la forma de ver las cosas de acuerdo a los valores, la cultura de cada persona, la manera como el problema es percibido por el ciudadano, en este aspecto, si se analiza retrospectivamente, los valores que sustentan son los del paradigma tradicional, cuantitativo, material, separado del objeto y el sujeto, el impuesto y el hombre, el pago y el servicio público, lo cual hace pensar en analizar el mismo fenómeno con diferentes formas de pensar.

En relación a la temática de las representaciones, en el marco de la cultura tributaria se afirma que depende de la percepción, representación que la sociedad tiene de los tributos, en este sentido Rivera R. y Sojo C. (2002), informan que el campo de las representaciones sociales sobre la relación Estado-Sociedad, es un tema poco estudiado en las ciencias sociales. Para ellos, cultura tributaria es el universo de representaciones sobre los tributos y sus relaciones con el compromiso individual y la acción pública, por tratarse de un fenómeno social muy sensible a las transformaciones económicas y políticas del país. Consideran

que: «No es el conocimiento que tienen los ciudadanos sobre sus responsabilidades contributivas y su acción correspondiente, sino la forma en que construyen una imagen de los impuestos, a partir de una combinación de información y experiencia sobre la acción y el desempeño del Estado».

Se puede afirmar que de acuerdo al paradigma imperante, las imágenes que la ciudadanía concibe, son producto de comportamientos asumidos por sus líderes en términos de provocar una desconfianza en el manejo de los recursos públicos es un tema muy complejo ya que apenas es un revelador de ciertos aspectos de esa cultura que según los expertos deben recuperar a través de la investigación algunas dimensiones específicas del tema.

En el contexto de lo anterior, debe tenerse en cuenta que además de los errores preceptuales habrá diferentes valoraciones en cuanto a la magnitud, importancia o nivel de la cultura tributaria y de los intereses y objetivos. Del análisis realizado hasta ahora se reflexiona de esta manera, un individuo determinado, analiza el fenómeno de la cultura tributaria desde su óptica y nivel de interés y luego trata de percibir qué valor tiene dicho fenómeno para cada uno de los restantes actores involucrados, generando una líneas entrelazadas de percepciones que difícilmente coincidirán, puesto que cada uno de ellos tienen diferentes intereses y objetivos.

Para entender el fenómeno de la cultura tributaria en el paradigma emergente, se hace necesario contar con una teoría para entender las percepciones es decisiva, ya que el comportamiento de los tributos no está en los hechos sino como lo percibe la sociedad.

En términos de diagnóstico derivado de la observación directa, la representación para los ciudadanos no es más que la acción de actuar por nombre y cuenta de otra, es la acción que ejerce un sujeto representante sobre un sujeto representado, para llevar a cabo alguna gestión en un lugar y durante un tiempo determinado, pareciera que existe una desinformación o desinterés sobre la imagen que pudiera tener la sociedad sobre la gestión tributaria, hablar de ellos es solo la aplicación de planes extraordinarios para alcanzar metas de recaudación para el Estado y otros, los ciudadanos son afectados por medidas inquisitivas y el ciudadano no siente que su participación en la relación jurídica tributaria tenga una retribución positiva, lo que indica que cada uno de los elementos que componen el binomio, está individualizado, no integrado, los valores de solidaridad, responsabilidad social en apariencia son débiles, donde la fidelidad es inexistente.

La imagen de la representación tributaria en nuestro país, para el ciudadano es: incumplimiento, evasión, elusión fiscal y por la otra, falta de servicios públicos acorde con las necesidades sociales, lo que hasta ahora ha sido persistente en el transcurrir de los años, lo que implica cambios fundamentales para lograr que esa visión, imagen cambie de manera positiva en el contexto de la manera de resolver este problema a través de la fidelidad con el fin de alcanzar el cumplimiento voluntario de las partes involucradas en el binomio Fisco-Contribuyente, generando una visión paradigmática nueva, donde el análisis del fenómeno se estudie bajo la premisa de sujeto-objeto, objeto-sujeto y desde

este ángulo formular mejoras en la relación Fisco-Contribuyente, apoyado en el paradigma emergente, que garantizaría una nueva visión enmarcada en los nuevos tiempos para una sociedad en transformación.

El diagnóstico de la observación directa, el significado en materia tributaria se traduce para algunos como la eficiencia ejercida por los medios publicitarios para cumplir con las metas de recaudación, el significado para los ciudadanos el SENIAT es represivo, inquisidor, el SENIAT solo se preocupa únicamente de las metas de la recaudación, que para el SENIAT es sinónimo de eficiencia, esto se traduce que al estar dividido en cuanto al funcionamiento de la relación fisco-contribuyente, está ubicado en el paradigma tradicional, siendo lo útil, la obtención de elementos cualitativos y cuantitativos de manera eficiente, eficaz, donde la calidad de vida del ciudadano sea el lo importante, relevante en el contexto de la cultura tributaria.

Para la sociedad la importancia de la gestión tributaria está mermada en sus dos visiones, porque afecta la eficiencia, por falta de conocimiento del papel que juega la relación fisco-contribuyente, para lo cual habrá que encontrar espacios de encuentro entre ese binomio soportado en la fidelidad, solidaridad, responsabilidad vista desde el paradigma emergente, dejando los postulados del paradigma tradicional, que conduce a estudiar el fenómeno de manera integral no separado, lo que implica que el significado de la cultura tributaria este impresa de una visión positiva para ambos factores que interviene en el estudio doctoral.

Otro indicador que viene a reforzar la problemática está en la ingobernabilidad debido a que los ingresos públicos no son suficientes en relación a la demanda de la sociedad a la solución de las necesidades, lo que ocasiona una brecha considerable, y que ocasiona el conflicto social que conduce al debilitamiento de la gobernabilidad, ocasionando en la sociedad desinterés en el cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionado a la falta de servicios públicos que satisfagan sus necesidades. La gobernabilidad resulta alcanzable a través de la participación de la sociedad en torno a un conjunto considerable de valores fundamentales. La crisis de la cultura tributaria presente en la cultura industrial, es un fenómeno creciente y debido a sus manifestaciones ha hecho debilitar los valores, presentando en la sociedad actual como básico el capital social para garantizar la gobernabilidad en los próximos decenios, lo que implica una emergencia, el estudio de la fidelidad en la relación fisco-contribuyente como elemento potenciado de la nueva cultura tributaria contextualizada en el paradigma emergente, entonces se pregunta ¿Qué beneficios tendría la sociedad a través de, cumplimiento voluntario de la obligaciones tributarias? ¿Qué valores fundamentaría la cultura tributaria que contribuya a la gobernabilidad? La realidad deseable sería, la construcción de un ambiente acogedor, sostenible y esto se construiría pactando bases sociales en el marco de la concertación de la sociedad en la sostenibilidad y esta debería ofrecer un ámbito de construcción compartida de la nueva cultura tributaria, a la espera de sucesivos espacios de acuerdos logrados que conduzcan al progreso y reposicionamiento del binomio fisco-contribuyente.

Se comparte el criterio con Folch (1998), al considerar que el sector público

«...enarbola sus propias normas o arrastrados por ella, se debate entre declamatorias actitudes justicieras y vergonzosas en la conciencia civil, falta de valores fiables, se arroja a menudo a brazos de maximalismos o ingenuidades bien intencionadas». En atención al objeto de estudio, es necesario reorientar tal confusión, restablecer los espacios de confianza, superar esa etapa de todos contra todos, para lo cual se pregunta ¿Cuál sería la naturaleza de ese cambio? ¿Qué hacer para que la sociedad concientice los nuevos valores que soporte la nueva cultura tributaria?, se cree que debe utilizarse toda la energía requerida para combatir el viejo paradigma, debe tomarse flexible y con capacidad de adaptación llegando el momento de concentrar esfuerzos. El cambio de paradigma y en especial, la implantación son un ajuste al desajuste.

En cuanto a la realidad observada de la cultura tributaria anclada en el pensamiento tradicional, dividida, parcelada, categorizada, conduce a pensar en los cambios que debe realizar la sociedad-Estado, en relación a los niveles de satisfacción, ya que al analizar el fenómeno, la mayoría de los individuos satisfechos no son precisamente la mayoría de la población, personas con recursos constituyen la minoría de la sociedad a quienes les llega la acción del Estado de manera eficiente y la mayoría, los marginados son los insatisfechos por el descuido de la acción del Estado, produciendo desconfianza en la sociedad.

Desde el paradigma emergente habría que observar la cultura tributaria, en términos de eficiencia con la intención de reducir la desigualdad de rentas, dándole el justo trato, considerando al hombre como protagonista sin la desigualdad de rentas, esto se traduce en que el aporte que permitiría la tranquilidad social, porque los impuestos deberían ser utilizados para reducir la desigualdad social y así evitar el choque permanente entre la acción social prudente y la cultura de la satisfacción, de lo contrario continuará generando desigualdad, insatisfacción y desesperanza.

Esta situación, podría mejorar a través de la acción pública, pudiendo hacerlo por medio de la enseñanza que ha sido eje importante, solo que no se le dado el empeño necesario para asignarle fondos públicos suficientes, con lo cual generaría una cultura de la satisfacción aceptable para nuestra cultura tributaria, sin embargo desde la percepción pudiera lograrse la satisfacción cuando la responsabilidad recaiga proporcionalmente en la sociedad sin exclusión. En este sentido y en aras de la construcción de un modelo de cultura tributaria que fidelice las relaciones fisco-contribuyente, se pregunta: ¿Qué hacer para corregir esto? ¿Qué características debería tener la nueva cultura tributaria? ¿Qué valores la soportarían?

Es importante resaltar que dentro de estos encuentros con los autores, algunos de ellos afirman que un modelo de cultura tributaria, el cumplimiento voluntario constituye un anhelo en la sociedad postmoderna, porque conduce a minimizar la evasión y la elusión fiscal como factores de perturbación en la cultura tributaria, que al decir de Díaz (Ob. Cit.), el estímulo al cumplimiento voluntario más que una acción es un concepto estratégico integral sobre una manera de comportamiento humano de alto contenido ético, donde la fidelidad ocupa un lugar importante para la significación que pudiera tener el colectivo. Sin embargo

dentro del paradigma imperante, pareciera que solamente esto solucionaría el problema, porque lo observa individualmente, en una estructura lineal y secuencial y esa posibilidad solamente cambiaría el rostro dejando el mismo problema, ya que faltaría la respuesta del Estado en el cumplimiento de la actividad financiera, entonces para nada habría solidaridad, responsabilidad social, corresponsabilidad y mucho menos fidelidad en las relaciones Fisco-Contribuyente. Entonces es menester armonizar de manera recíproco este binomio para generar una cultura tributaria.

Otro tópico importante reflexionar en torno al estudio en cuestión, es la influencia del capital social en su construcción como aporte, en este sentido, se coincide con Robles (2002), quien afirma que la cultura es una riqueza, un capital social, que debe ser cultivada durante años, no se puede improvisar, hay que crearla y ello lleva tiempo. De allí que la conciencia tributaria nace en el individuo quien asume el rol que le corresponde con la sociedad y para la cual debe desarrollar un sentimiento de solidaridad.

En este contexto, en nuestro país el paradigma tradicional ha dejado residuos de que hoy es nuestra cultura tributaria, parcelada, que ha generado falta de confianza, crisis en cambio lo emergente permite el nuevo orden en medio del desorden. Estas ideas aportan al fenómeno de estudio, herramientas comparativas de lo que es cultura tributaria antes y lo que debería ser mañana y los elementos para su construcción, estos elementos generan un gran soporte para la creación del modelo de cultura tributaria que fidelice las relaciones fisco-contribuyente en el marco de los valores del paradigma emergente.

De allí la importancia del capital social en la eficiencia de la cultura tributaria, en ese sentido, Kliksberg (2004) coincide con los comentarios expresados por Robles (Ob. Cit.) donde se argumenta que el capital social es uno de los soportes de la cultura tributaria. Es importante el grado de confianza que debe existir en la sociedad para lograr éxito en la cultura tributaria, las normas de comportamiento cívico practicadas y nivel de asociatividad que la caracteriza, constituyen capital social.

Además puede ser visto como un fenómeno subjetivo compuesto por valores y actitudes que interactúan en la sociedad relacionadas en el marco de la cultura tributaria, donde se incluye la fidelidad, confianza, normas de reciprocidad, actitudes y valores que ayudan a la sociedad a trascender de las relaciones conflictivas y competitivas para conformar relaciones de cooperación y ayuda mutua.

En este sentido, un modelo de cultura tributaria que fidelice las relaciones fisco-contribuyente debe contar con una cultura por donde cruzan todas las dimensiones del capital social de una sociedad. El capital social constituye fundamento para el desarrollo socialmente sostenible como baluarte de la nueva cultura tributaria, lo que debería estar presente en nuestra sociedad para lograr trascender en la nueva cultura tributaria en los nuevos postulados del paradigma emergente, se pregunta ¿Los valores que es portadora la sociedad van a incidir fuertemente sobre los esfuerzos de desarrollo?

Los valores predominantes en el sistema tributario pueden estimular u obstruir

la conformación del capital social que a su vez, tiene efectos de primer orden sobre el desarrollo de una nueva cultura tributaria. La cultura incide marcadamente sobre el estilo de vida de los diversos grupos sociales ¿Cuáles serían esos indicadores de calidad de vida que generaría una nueva cultura tributaria?

La destrucción o desconocimiento del capital social en la construcción de la cultura tributaria, puede crear obstáculos en el camino hacia el conflicto social, aumentando la desconfianza en la sociedad y distanciándose la posibilidad de construir un nuevo orden tributario, ante esta realidad podría preguntarse ¿Cómo la fusión contribuiría a crear una nueva cultura tributaria que propenda al desarrollo y socialmente sostenible? ¿Cuál sería la naturaleza de los valores que la soportan? ¿Qué naturaleza le asiste? ¿Qué tipo de cultura tributaria se necesita construir para el desarrollo económico y socialmente sostenible? ¿Estos indicadores que proponen los teóricos están presentes en nuestra sociedad? ¿Se requiere implantación de una cultura tributaria que produzca cambios sociales?

En la actualidad a pesar de contar con una Constitución Nacional de corte participativa, aún las decisiones son tomadas por la cúpula, sin ser consultadas a la sociedad, la que de manera pasiva espera su aplicación, sin estímulo, so pena de ser castigado de acuerdo a lo previsto en la carga Magna de 1999, la participación es importante para el modelo de cultura tributaria que se desea construir, mediante la conformación de redes sociales.

El parlamento legisla, el SENIAT ejecuta la norma y el ciudadano espera pasivamente la aplicación de la norma tributaria, no hay participación de la sociedad sobre el modelo a seguir y menos aún sobre los efectos que has sufrido los ciudadanos por las medidas aplicadas sin previo análisis nacional, regional o local. Ante esto se pregunta ¿Dada la aspiración cultural y social a construir la cultura tributaria, como un pacto y la relación de hecho existente entre el modelo de desarrollo que se quiere como país? ¿De qué manera se materializa la participación de la sociedad en la construcción de la cultura tributaria? ¿Qué hacer para concientizar a la sociedad del pago de los tributos y el cumplimiento de las obligaciones?

La cultura tributaria no se puede crear sobre valores no pactados y estos no pueden ser los del pasado sino los de hoy y los de mañana, los propios de la sociedad del conocimiento, los cuales son: información, consulta, participación, transformación, racionalidad, rendición de cuentas, descentralización, igualdad, servicio, responsabilidad social, corresponsabilidad, fidelidad, valores actualmente en crecimiento y crean cultura tributaria. La participación social como motor de la implantación de la cultura tributaria juega un papel importante en la acción del binomio fisco-contribuyente, ya que a la luz que visionamos estarán sustentados en valores que rigen al paradigma emergente, en el cual la participación es uno de los pilares fundamentales.

5. Consideraciones Finales

Creemos que, es necesario desarrollar una cultura tributaria que permita que los ciudadanos conciban las obligaciones tributarias como un deber sustantivo, acorde con los valores democráticos. Un mayor nivel de conciencia ciudadana respecto al cumplimiento tributario, junto a una percepción de riesgo efectivo por el incumplimiento, permitiría disminuir los elevados índices de evasión.

La cultura tributaria es un tema en permanente análisis y de gran importancia, por ello su estudio desde diversas perspectivas metodológicas, constituyen un panorama de gran interés para la mayoría de los países y de manera particular Venezuela. A pesar del gran interés del tema, muy poco ha sido su preocupación, aún en los países de avanzada, sin embargo estos intentos han contribuido a la conformación del estado del arte de la cultura tributaria, a través de nuevas prácticas que de interés para la administración tributaria venezolana.

De acuerdo al desglose del problema se observa que de acuerdo a los autores, en otros países de América Latina, igual ocurre el fenómeno, la evasión y elusión fiscal, merma en la recaudación, incumplimiento por parte del Estado en la satisfacción de las necesidades sociales, en la actualidad se buscan caminos para minimizar este problema hasta llegar a su solución a mediano y largo plazo, por ello su vigencia y pertinencia ya que en estas están involucrados actores sociales, los contribuyentes y los responsables y el Fisco, de tal manera que este artículo persigue como reflexionar sobre las relaciones Fisco–Contribuyente con el objeto de visionar una nuevo modelo de cultura tributaria que fidelice las relaciones del binomio Fisco-Contribuyente, con la incorporación de nuevos valores que sean propios del nuevo paradigma.

El abordaje del objeto de estudio a través de la interpretación crítica, abre espacios en la conformación de una fundamentación teórica acerca de la cultura tributaria y sus consecuencias, impregnándola de solidez y fortaleza conceptual y a partir de esa plataforma pueden derivarse otras investigaciones que puedan contribuir a mejorarla, enriqueciendo así a las ciencias tributarias y consecuentemente la promoción de una nueva cultura tributaria basada en valores.

Referencias

- Capra, F. (1996). *La trama de la vida. Una nueva perspectiva de los sistemas vivos*. Editorial Anagrama.
- Díaz, J. (2017). *La cultura tributaria como elemento fundamental para aumentar la recaudación fiscal en Venezuela*. Instituto de Investigaciones de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales «José Rafael Pocaterra» de la Universidad de Carabobo. Venezuela.
- Folch, R. (1998). *Ambiente, emoción y ética. Actitudes ante la cultura de la sostenibilidad*. 1º edición. Editorial Ariel S.A. España.
- Guillén, G. (2010). *El sentir complejo del verbo en Educación Superior*. Tesis aprobada con mención Honorífica para optar al título de Doctora en Educación. FaCE.UC.
- Kliksberg, B. (2004). *La ética y el capital social cuentan*. 1ra. edición. Ediciones de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo. Venezuela.
- Méndez, M. (2002). *Cultura tributaria vs Constitución de 1999*. Tesis de Postgrado en la Universidad Católica del Táchira. Venezuela.
- Moreno J. (2004). *El capital social nuevo visión del desarrollo*. Venezuela primera: del rentismo a la sociedad productiva y solidaria. 1º Edición. Editorial Texto C.A. Venezuela.
- Pacheco, A. (2017). *Estudio de la gestión ética en la gerencia pública municipal del estado Carabobo bajo una concepción administrativa de la calidad*. Tesis aprobada con mención Publicación para optar al título de Doctor en Ciencias Administrativas y Gerenciales de FaCES-UC.
- Parra de Chópita Be (1995). *Estudio de caso cualitativo*. (En la investigación educativa)
- Rivera, R. y Sojo, C. (2002). *Cultura tributaria en Costa Rica*. Contraloría general de la República. [Http://www.hacienda.go.cr/..%5c libro.pdf](http://www.hacienda.go.cr/..%5c libro.pdf).
- Robles A. (2002) *Cultura tributaria. Algunas pautas para su creación*. Ponencia presentada al Movimiento Sindical Costa Rica.
- Vielma, J. (2003). *Jornadas SENIAT para la siembra de la cultura tributaria*. Tributos año 2 N° 61 del 07/10/2003. Oficina de Divulgación Tributaria y Aduanera. Venezuela.
- Villalba, L. (2008) *Modelo de Cultura Tributaria en el contexto del paradigma emergente*. Tesis doctoral aprobada con mención. Convenio operativo UNESR-UC. Venezuela.
- Vivas A. (2007). *La administración del mercadeo en contextos de pobreza y complejidad: un enfoque desde la hermenéutica crítica*. Tesis doctoral aprobada con Mención. Convenio Operativo UNESR-UC. Venezuela.

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones

0200

Expediente: 2015-1008
Sentencia: 00167
Tribunal Supremo de Justicia
Sala Político-Administrativa
Magistrado Ponente: MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL
Fecha: 21/02/2018

Partes: FISCO NACIONAL vs. U.R. MEDIOS, C.A.

Objeto: recurso de apelación ejercido por el FISCO NACIONAL contra la sentencia definitiva N° 2210 del 12 de marzo de 2015, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos en fecha 3 de julio de 2013, por la empresa U.R. MEDIOS, C.A.

Decisión: **1.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por el **FISCO NACIONAL**, contra la **sentencia definitiva N° 2210 del 12 de marzo de 2015**, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas; en consecuencia, se **CONFIR-MA** el fallo apelado, salvo lo que respecta al pronunciamiento conforme al cual se consideró que el valor de la unidad tributaria (U.T.), para el cálculo de las sanciones de multa es la vigente para el momento del enteramiento de las retenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta, el cual se **REVOCA**. **2.- FIRME** al no haber sido apelado por la sociedad mercantil de autos ni desfavorecer los intereses patrimoniales de la República, el pronunciamiento conforme al cual

se desestimó el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de los artículos 110 y 113 del Código Orgánico Tributario de 2001. Asimismo, se declara **FIRME** al no haber sido recurrido en el recurso contencioso tributario por la contribuyente: : **1)** la constatación de los ilícitos siguientes: **a)** materiales, al enterar en forma extemporánea las cantidades retenidas en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta y **b)** formales, al presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado, las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta a personas naturales y jurídicas, las Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado en forma extemporánea y presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta en un lugar distinto y **2)** la procedencia

de los intereses moratorios. **3.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente **U.R. MEDIOS, C.A.**, contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RCA/DCE/2013-00000005 de fecha 3 de abril de 2013, emanada de la División de Contribuyentes Especiales de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). En consecuencia, queda **FIRME** la referida Resolución, salvo en lo que respecta al cálculo de las sanciones de multa por no haberse aplicado la concurrencia de infracciones establecidas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, la cual se **ANULA**. Se **ORDENA** a la Administración Tributaria efectuar el recálculo de las sanciones de multas y expedir las Planillas de Liquidación Sustitutivas conforme a lo determinado en el presente fallo. Finalmente, no procede la condenatoria en costas procesales a las partes por no haber resultado ninguna de ellas vencidas totalmente en juicio conforme a lo dispuesto en el 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. Así finalmente se declara. «(Omissis...)

V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse respecto de la apelación interpuesta por la representación

de la República Bolivariana de Venezuela, contra la sentencia definitiva N° 2210 del 12 de marzo de 2015, dictada por el Juzgado Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario ejercido conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente U.R. Medios, C.A. Vistos los términos en que fue dictado el fallo recurrido, los alegatos formulados por la representación judicial de la República en su escrito de fundamentación y los argumentos expuesto por la contribuyente en la contestación, esta Máxima Instancia observa que las cuestiones a dilucidar se circunscriben a decidir sobre: **i)** el vicio de falso supuesto de derecho por errónea aplicación del criterio jurisprudencial contenido en la sentencia N° 00815 del 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & Cía, C.A.*, respecto al valor de la unidad tributaria a tomarse en cuenta para el cálculo de las sanciones de multas, pues el fallo apelado consideró que debe ser utilizada la unidad tributaria vigente para el momento en que se realizó el pago de la obligación tributaria principal; y **ii)** determinar si la Administración Tributaria aplicó correctamente la figura de la concurrencia de infracciones.

Preliminarmente, debe este Máximo Tribunal indicar que el Tribunal Superior dictó decisión definitiva sobre el fondo del asunto, sin embargo, no emitió decisión alguna sobre la solicitud de medida cautelar de suspensión

de efectos realizada por la contribuyente conjuntamente con el recurso contencioso tributario. En tal sentido, visto que la presente causa se encuentra en fase de apelación de la sentencia definitiva, no corresponde a esta Alzada realizar pronunciamiento sobre la medida antes señalada, en virtud de ser accesoria a la pretensión principal de nulidad. Así se declara.

Precisado lo anterior, esta Alzada declara firme, al no haber sido apelado por la sociedad mercantil de autos ni desfavorecer los intereses patrimoniales de la República, el pronunciamiento conforme al cual se desestimó el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de los artículos 110 y 113 del Código Orgánico Tributario de 2001. Asimismo, se declara firme al no haber sido recurrido en el recurso contencioso tributario por la contribuyente: **1)** la constatación de los ilícitos siguientes: **a)** materiales, al enterar en forma extemporánea las cantidades retenidas en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta y **b)** formales, al presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado, las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta a personas naturales y jurídicas, las Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado en forma extemporánea y presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta en un lugar distinto. Y **2)** la procedencia de los intereses moratorios. Así se declara.

Delimitada la *litis*, pasa este Alto Tribunal a pronunciarse y al efecto observa:

i) El valor de la unidad tributaria.

Decidió el Tribunal *a quo* con fundamento en el análisis del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, y las sentencias de esta Sala Político-Administrativa Nros. 01426 del 12 de noviembre de 2008 y 4 de junio de 2014, caso: *The Walt Disney Company Venezuela, S.A. y Tamayo & Cía, C.A.*, que en la presente causa, la Administración Tributaria a los efectos del cálculo de las sanciones de multa impuestas debe tomar en cuenta el valor de la unidad tributaria vigente para el momento del efectivo enteramiento y no el de la fecha del pago de la sanción, por lo que ordenó el recálculo de las multas.

Contra tal pronunciamiento, la representación judicial de la República denunció que el fallo apelado incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación del contenido de la sentencia N° 00815 del 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & Cía, C.A.*, respecto al momento en que debe aplicarse el nuevo criterio adoptado por la Sala Político-Administrativa en la decisión antes indicada, sobre el valor de la unidad tributaria a tomarse en cuenta para el cálculo de las sanciones de multa.

Por su parte, el apoderado judicial de la contribuyente señaló que *«el Tribunal a quo en ningún momento incurrió en una interpretación errónea del cálculo de la unidad tributaria en la Sentencia de marras, y esta aseveración la [hace] en orden a que el Tribunal analizó de manera correcta los supuestos legales, en los cuales [su] representada invocó el Falso*

Supuesto de Derecho, por aplicar el valor de la unidad tributaria vigente para el momento de la emisión, y no el valor vigente para el momento del pago de las obligaciones principales (...). (Sic). (Agregados de la Sala).

Así, a los efectos decisorios, esta Sala considera necesario transcribir lo dispuesto en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001, el cual es del tenor siguiente: «**Artículo 94.** Las sanciones aplicables son:

(...)

Parágrafo Primero: Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en unidades tributarias (U.T.) se utilizará el valor de la unidad tributaria que estuviere vigente para el momento del pago.

Parágrafo Segundo: Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago».

De la precitada norma, se desprenden los procedimientos para efectuar el cálculo de las sanciones de multa, lo cual dependerá de si las mismas se encuentran establecidas en forma porcentual o en unidades tributarias.

Así, cuando las sanciones de multa sean impuestas en unidades tributarias conforme al Código Orgánico Tributario de 2001, deben calcularse de acuerdo al valor vigente para la fecha en la cual se efectúa el pago de la sanción, pues dejar de aplicar el valor de la unidad tributaria

vigente para el momento del pago de la pena pecuniaria, implicaría que la disposición contenida en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001 perdería su finalidad, que es mantener el valor del dinero, en resguardo del patrimonio público. (*Vid.* sentencia de esta Sala distinguida con el N° 00431 del 22 de abril de 2015, caso: *Comercial Silver Start, C.A.*).

Por otra parte, en aquellos supuestos en que el contribuyente o responsable haga el enteramiento extemporáneo de las retenciones a las que esté obligado, pero de forma voluntaria y antes de realizado el procedimiento de verificación por parte de la Administración Tributaria, debe atenderse a lo establecido por esta Sala en la sentencia N° 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & Cía, S.A.*, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.468 del 5 de agosto de 2014, en la que se señaló lo que a continuación se transcribe:

«El tipo tributario arriba transcrito sanciona los enteramientos extemporáneos de las retenciones, y en especial las del impuesto al valor agregado, caracterizado porque dicho tributo se genera en cada etapa del proceso productivo, y será el consumidor final quien en definitiva pague el tributo correspondiente, el cual deberá ser 'enterado' a las arcas del tesoro por una persona responsable que designa el Fisco Nacional para tal propósito, por intervenir en actos u operaciones comerciales que dan lugar a la acción de retención o percepción del tributo conforme lo señala el

artículo 27 del Código Orgánico Tributario de 2001.

En tal sentido, una vez que el agente de retención recibe el importe está obligado a enterar el tributo en la oportunidad o calendario establecido por el Fisco Nacional en las oficinas receptoras de fondos nacionales; ahora bien, en el momento que aquél deja de prestar la obligación debida (enterar el impuesto) se perfecciona el ilícito que trae como consecuencia la sanción prevista en la norma citada, la cual se va incrementando a medida que transcurre el tiempo hasta tanto se satisfaga la obligación principal.

De la comisión de ese ilícito pueden surgir situaciones diferentes, a saber: el supuesto bajo el cual no se produce el enteramiento, y cuando el sujeto pasivo entera las retenciones extemporánea pero voluntariamente, vale decir, sin que medie la intervención de la Administración.

En ambas hipótesis el responsable directo infringe la norma por lo que la sanción será impuesta conforme a las reglas del artículo 113 del aludido Código; pena que se incrementará por cada mes de retraso en su enteramiento, es decir, a medida que la demora del sujeto pasivo sea mayor la multa correrá la misma suerte.

Precisado lo anterior, a los efectos del cómputo de la sanción entenderíamos entonces que, en ambos supuestos, la Administración Tributaria estaría obligada a convertir la multa que -en principio- está establecida en términos porcentuales al equivalente en unidades tributarias vigentes para el momento de la

comisión de la infracción, vale decir, al vencimiento de la fecha en que estaba fijado dicho enteramiento y, posteriormente, emitir las planillas de liquidación en bolívares (moneda de curso legal) con el valor de la unidad tributaria vigente para la fecha de la emisión del acto administrativo sancionador, tomando en cuenta que esa será la oportunidad del pago de la sanción; sin embargo, si el infractor no paga la multa, ésta deberá ajustarse hasta tanto se efectúe su pago.

Cabe destacar que si el valor de la sanción se mantuviese intacto para el momento en el que se produjo el ilícito, o bien cuando se pagó de manera extemporánea y de forma voluntaria el tributo omitido, la multa iría perdiendo todo su efecto disuasivo. Por tal motivo, no es posible aplicar a los fines del pago de la sanción, la unidad tributaria vigente al momento que la Administración fiscaliza y/o verifica y detecta el ilícito, ni tampoco la que esté vigente para cuando el sujeto pasivo pague la obligación principal (enteramiento tardío), **sino la del pago de la respectiva multa**, tomando en cuenta que lo pretendido es que **la sanción no pierda su valor con el transcurso del tiempo**.

En sintonía con lo antes indicado, es preciso reiterar que pagar la multa con la unidad tributaria vigente para el momento en el que se verificó el pago de manera extemporánea y en forma voluntaria del tributo omitido (enteramiento tardío), resultará una operación que no se ajusta a la realidad económica y con ello, no cónsona con la intención del constituyente y del legislador

tributario, precedentemente plasmada. Por tal motivo, al dejar de aplicar el valor de la unidad tributaria vigente para el momento del pago de la multa, la disposición contenida en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001 pierde su finalidad, que es -se insiste- mantener el valor del dinero, en resguardo del patrimonio público. En el caso del impuesto al valor agregado, el agente de retención, una vez que recibe el importe de parte de los contribuyentes, carece de motivos para no enterarlo al Fisco en el tiempo oportuno. Con esta mora en el enteramiento del impuesto, el sujeto pasivo está obteniendo provechos individuales con un dinero perteneciente a todos los ciudadanos, como lo son los tributos; infracción esta que da lugar a la imposición de la sanción dispuesta en el artículo 113 del Código Orgánico Tributario de 2001, para lo cual el artículo 94 eiusdem debe aplicarse con todo rigor.

Por las razones anteriormente descritas, esta Sala Político-Administrativa considera que en el caso que el sujeto pasivo entere de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo retenido, las multas expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente en unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago de la referida multa, tal y como dispone explícitamente el *Parágrafo Segundo* del artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001. Así se declara.

Declarado lo anterior, esta Sala modifica el criterio sostenido a partir de la sentencia N° 01426 de fecha 12 de noviembre de 2008, caso: *The Walt Disney Company Venezuela, S.A.*, únicamente en lo que respecta al supuesto que el contribuyente pague de manera extemporánea y en forma voluntaria el tributo omitido. A tal efecto, el nuevo criterio se aplicará a los casos futuros, es decir, aquellos que se conozcan con posterioridad a la publicación del presente fallo en la *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, cuyos incumplimientos se hayan verificado bajo la vigencia de la norma contenida en el artículo 94 del Código Orgánico Tributario de 2001. (Vid. Sentencia de esta Sala N° 1187 del 24 de noviembre de 2010, caso: *Fábrica Nacional de Pañales Desechables de Valencia, C.A. (FANALPADE VALENCIA)*. Así se declara.». (Resaltado del fallo y subrayado de la Sala).

En este supuesto, la Administración Tributaria estaría obligada a convertir la multa que -en principio- está establecida en términos porcentuales al equivalente en unidades tributarias vigentes para el momento de la comisión de la infracción, vale decir, al vencimiento de la fecha en que estaba fijado dicho enteramiento y, posteriormente, emitir las planillas de liquidación en bolívares (moneda de curso legal) con el valor de la unidad tributaria vigente para la fecha de la emisión del acto administrativo sancionador, tomando en cuenta que esa será la oportunidad del pago de la sanción.

En ese sentido, a los fines de esclarecer si en el presente caso,

el cambio de criterio establecido por la Sala en el fallo N° 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & Cía., S.A.*, es aplicable al caso bajo estudio, es necesario transcribir parcialmente la sentencia N° 00245 de fecha 2 de marzo de 2016, caso: *Clover Internacional, C.A.*, la cual dispuso:

«En ese sentido, a los fines de esclarecer el presente caso, es necesario determinar si el cambio de criterio establecido por el fallo N° 00815 de fecha 4 de junio de 2014, caso *Tamayo & CIA S.A.*, es aplicable al caso bajo estudio, por lo que esta Sala transcribe parcialmente la sentencia N° 01187 de fecha 24 de noviembre de 2010, caso *Fábrica Nacional de Pañales Desechables de Valencia C.A. (FANALPADE Valencia C.A.)*, la cual dispuso:

(...)

Aplicando la jurisprudencia citada al caso de autos, la Sala observa que, aun cuando las infracciones de la contribuyente se produjeron antes del referido pronunciamiento que causó el cambio de solución, y que la decisión apelada es incluso anterior al cambio de criterio, son a la vez posteriores a la normativa especial que determina el valor de la unidad tributaria a aplicar por las sanciones impuestas, cual es el Parágrafo Segundo del artículo 94 Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, motivo por el cual sí se encuentra sujeto a dicha normativa. En consecuencia, se subsume la referida situación en esa disposición, y por lo tanto, debe tomarse en cuenta el valor de la unidad tributaria vigente para el momento en que se realice el pago

de la sanción ante la oficina receptora de fondos nacionales y no el valor vigente para la fecha de emisión del acto administrativo impugnado, ni el del pago de la obligación principal, así como tampoco el momento en que se cometieron los ilícitos sancionados, pues la tardanza en que pueda incurrir el organismo recaudador en la emisión de la planilla de liquidación respectiva, aunque no sea responsabilidad del contribuyente, no puede hacer perder el valor coercitivo a la sanción por efectos del paso del transcurso del tiempo, por cuanto dicha actuación sería contraria a la intención del legislador; habida cuenta que el pago a que hace referencia la norma en cuestión, de acuerdo con el nuevo criterio establecido por esta Alzada debe ser considerado como el momento del pago de la sanción.

Reitera este Alto Tribunal que el indicado cambio lo que hizo fue reconocer la preexistencia del derecho positivo en el que debe subsumirse la conducta del justiciable tributario para todos los casos en que se observen ilicitudes en esta materia, producidas a partir del 7 de enero de 2002, fecha en que empezó a regir la estudiada normativa. Así se decide».

En aplicación a todo lo precedentemente expuesto, esta Alzada advierte que si bien la sentencia N° 00815 del 4 de junio de 2014, fue publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.468 del 5 de agosto de 2014 y las infracciones de la contribuyente se produjeron antes del referido pronunciamiento que causó el cambio de solución, son a la vez posteriores

a la normativa especial que determina el valor de la unidad tributaria a aplicar por las sanciones impuestas, cual es el artículo 94, Parágrafo Primero y Segundo del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, motivo por el cual, las sanciones de multa impuestas según lo establecido en el artículo 113 y 103 numerales 3, 4 y 6 *eiusdem*, deben ser calculada sobre la base del valor de la unidad tributaria vigente para el momento del efectivo pago de las mismas y no por ejemplo en el caso de las sanciones de multas impuesta a tenor del artículo 113 del texto orgánico en estudio, en la oportunidad en la cual se verificó el enteramiento extemporáneo y en forma voluntaria del tributo omitido, pues tal como lo ha afirmado la Sala, dicha operación *»no se ajusta a la realidad económica y con ello, no cónsona con la intención del constituyente y del legislador tributario»*. Así se decide.

Asimismo, al no constar en autos elementos probatorios de los cuales se desprendan que la contribuyente haya procedido al pago de las sanciones de multa, previstas los artículos 113 y 103 numerales 3, 4 y 6 del Código Orgánico Tributario de 2001, la Administración Tributaria deberá efectuar el ajuste correspondiente al valor de la unidad tributaria vigente para la oportunidad del pago efectivo de la multa, siguiendo lo dispuesto en el artículo 94, Parágrafo Primero y Segundo del Código Orgánico Tributario de 2001. Así se declara. Con fundamento en lo anterior, se declara procedente el vicio de falso supuesto de derecho por

errónea interpretación aducido por la representación judicial de la República, por lo que en consecuencia, se revoca el pronunciamiento realizado por el *a quo* en este sentido. Así se declara.

ii) **Concurrencia de infracciones.**

Señaló el fallo apelado, respecto a la concurrencia de infracciones que *«(...) del contenido de la Resolución impugnada, que cursa a los folios 37 al 64 del presente expediente, se observa que la Administración Fiscal erró en su apreciación, al no emplear las reglas de la concurrencia de infracciones en materia tributaria para los ilícitos materiales, ya que después de haber determinado las multas debió aplicar la más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones»*, por lo que dejó sin efecto el cálculo de las sanciones de multa impuestas por la Administración Tributaria.

Contra el referido pronunciamiento, la representación judicial de la República adujo *«(...) que conforme a lo dispuesto en el citado artículo, [artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001], ante la concurrencia dentro de un mismo procedimiento de infracciones sancionadas con penas pecuniarias, se debe aplicar la sanción más grave aumentada con la mitad de las otras sanciones, lo que supone la sumatoria de la totalidad de las sanciones aplicables por cada tipo de ilícito, a efectos de determinar la sanción más grave y, al monto resultante, adicionar el cincuenta por ciento (50%) de la sumatoria de las multas correspondientes al resto de las infracciones; razón por la cual, en el presente caso,*

resultaría correcto el cálculo de las sanciones efectuado por la Administración Tributaria». (Agregado de la Sala).

Por su parte, el apoderado judicial del sujeto pasivo, expuso que del estudio de las actas procesales el Juzgador de Instancia constató que la Administración Tributaria erró en la aplicación de las reglas de concurrencia contenidas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, por lo que debe confirmarse lo decidido por el *Tribunal a quo*.

Así, dispone la norma contenida en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, lo siguiente:

«Artículo 81: *Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones. De igual manera se procederá cuando haya concurrencia de un ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de la libertad y de otro delito no tipificado en este Código. Si las sanciones son iguales, se aplicará cualquiera de ellas, aumentada con la mitad de las restantes.*

Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con pena pecuniaria, pena restrictiva de libertad, clausura de establecimiento, o cualquier otra sanción que por su heterogeneidad no sea acumulable, se aplicarán conjuntamente.

Parágrafo Único: *La concurrencia prevista en este artículo se aplicará aun cuando se trate de tributos distintos o de diferentes períodos, siempre que las sanciones se impongan en un mismo procedimiento».*

La norma citada establece la institución de la concurrencia o concurso de delitos, entendida como la comisión de dos o más hechos punibles de la misma o diferente índole, verificados en un mismo procedimiento fiscalizador. Así, en los supuestos de sanciones pecuniarias, en donde se configure la concurrencia en materia tributaria, se aplicara tomando la más grave, a la cual se le adicionara el término medio de las otras penas correspondientes a las actuaciones antijurídicas cometidas.

Asimismo, cuando haya de aplicarse una diversidad de penas que no sean acumulables, es decir, pecuniarias, restrictiva de libertad y/o clausura, por ejemplo, la norma establece un método de «*acumulación material*», el cual simplemente constituye la aplicación conjunta o agregación de todas las penas que corresponda imponer a un mismo sujeto.

Por último, la disposición transcrita señala como regla general que la concurrencia se utilizará «*aún cuando se trate de tributos distintos o de diferentes períodos*», teniendo como condición que las consecuencias sean impuestas en el mismo procedimiento.

(...)

Del primer cuadro, se observa que el Fisco Nacional, no aplicó la figura de la concurrencia de infracciones establecida en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001.

Por su parte, en lo referente al segundo cuadro, esta Alzada advierte que la Administración Tributaria al momento de efectuar cálculo de las sanciones de multa impuestas a la sociedad mercantil recurrente, pretendió aplicar la figura de la concurrencia de

infracciones; sin embargo, para la totalidad de los ilícitos tributarios cometidos en los períodos investigados y sancionados conforme al artículo 113 del aludido Texto Adjetivo de 2001, y parcialmente -pues sólo se incluyeron algunos períodos impositivos- para los ilícitos tributarios cometidos en los ejercicios investigados a tenor del artículo 103 *eiusdem*, tampoco se aplicó dicha figura. Asimismo, a mayor abundamiento se evidencia que las sumas contenidas en el segundo de los cuadros no coinciden con lo que en definitiva se impuso como sanciones en el primero.

De lo precedente se constata la imprecisión en que se incurrió por no aplicar las reglas de la concurrencia de infracciones tributarias establecidas en el artículo 81 *eiusdem*, por cuanto se trata de la constatación en un mismo procedimiento fiscalizador de ilícitos tributarios distintos en razón de cada período de imposición, sancionados con penas pecuniarias, por lo que corresponde concluir que las reglas de la concurrencia deben aplicarse, aún cuando la contribuyente haya incurrido en la misma o diferentes faltas durante varios períodos fiscales, pues cada uno de ellos se encuentran separados. (*Vid.*, sentencias Nros. 00491, 00635 y 01385 de fechas 13 de abril y 18 de mayo de 2011 y 22 de noviembre de 2012, casos: *Dafilca, C.A.*, *Industrias Intercaps de Venezuela, C.A.* y *Curtiembre Venezolana, C.A.*, respectivamente).

Por consiguiente, esta Sala desecha el alegato aducido por la representación de la República y

confirma el pronunciamiento efectuado por el Tribunal *a quo*, por lo que se anula de la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RCA/DCE/2013-00000005 de fecha 3 de abril de 2013, emanada de la División de Contribuyentes Especiales de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el cálculo de las multas por no haberse aplicado la concurrencia de infracciones establecidas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001; en consecuencia, se ordena a la Administración Tributaria recalcular las sanciones de multa y emitir las Planillas de Liquidación Sustitutivas en los términos expuestos en el presente fallo. Así se declara.

En atención a las anteriores consideraciones, esta Máxima Instancia declara parcialmente con lugar la apelación interpuesta por la representación judicial del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva N° 2210 del 12 de marzo de 2015, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas y; en consecuencia, se confirma el fallo apelado salvo en lo que respecta al pronunciamiento conforme al cual se consideró que el valor de la unidad tributaria para el cálculo de las sanciones de multa es la vigente para el momento del enteramiento de las retenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta, el cual se revoca. Así se declara.

Por último, se declara parcial-

mente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente U.R. Medios, C.A. contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RCA/DCE/ 2013-00000005 de fecha 3 de abril de 2013, emanada de la División de Contribuyentes Especiales de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), por lo que queda firme la referida Resolución, salvo en lo que respecta al cálculo de las sanciones de multa por no haberse aplicado la concurrencia de infracciones establecidas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, cálculo que se anula. Con base en ello, se ordena a la Administración Tributaria recalcular las sanciones de multas y emitir las Planillas de Liquidación Sustitutivas, en los términos expresados en el presente fallo. Así finalmente se decide.

VI DECISIÓN

Por las razones anteriormente expuestas, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso de apelación ejercido por el **FISCO NACIONAL**, contra la **sentencia definitiva N° 2210 del 12 de**

marzo de 2015, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas; en consecuencia, se **CONFIRMA** el fallo apelado, salvo lo que respecta al pronunciamiento conforme al cual se consideró que el valor de la unidad tributaria (U.T.), para el cálculo de las sanciones de multa es la vigente para el momento del enteramiento de las retenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta, el cual se **REVOCA**.

2.- FIRME al no haber sido apelado por la sociedad mercantil de autos ni desfavorecer los intereses patrimoniales de la República, el pronunciamiento conforme al cual se desestimó el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de los artículos 110 y 113 del Código Orgánico Tributario de 2001. Asimismo, se declara **FIRME** al no haber sido recurrido en el recurso contencioso tributario por la contribuyente: **1)** la constatación de los ilícitos siguientes: **a)** materiales, al enterar en forma extemporánea las cantidades retenidas en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre La Renta y **b)** formales, al presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado, las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta a personas naturales y jurídicas, las Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado en forma extemporánea y presentar las Declaraciones de Retenciones de Impuesto Sobre La Renta en un lugar distinto y **2)** la procedencia de los intereses moratorios.

3.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente **U.R. MEDIOS, C.A.**, contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/ RCA/DCE/ 2013-00000005 de fecha 3 de abril de 2013, emanada de la División de Contribuyentes Especiales de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). En consecuencia, queda **FIRME** la referida Resolución, salvo en lo que respecta al cálculo de las sanciones de multa por no haberse aplicado la concurrencia de infracciones establecidas en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, la cual se **ANULA**.

Se **ORDENA** a la Administración Tributaria efectuar el recálculo de las sanciones de multas y expedir las Planillas de Liquidación Sustitutivas conforme a lo

determinado en el presente fallo. Finalmente, no procede la condenatoria en costas procesales a las partes por no haber resultado ninguna de ellas vencidas totalmente en juicio conforme a lo dispuesto en el 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. Así finalmente se declara.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los veinte (20) días del mes de febrero del año dos mil dieciocho (2018). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

(...)

En fecha veintiuno (21) de febrero del año dos mil dieciocho, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00167.

(...)

Para la determinación del enriquecimiento neto gravable y las deducciones permitidas respecto de éste, las pérdidas que se generasen en el ejercicio gravable de los bienes utilizados por los contribuyentes para la producción de su enriquecimiento tales como las verificadas por casos de destrucción, rotura, consunción, desuso y sustracción, serán deducibles cuando no hubieren sido compensadas por seguros u otras indemnizaciones y no fuesen imputadas al costo de las mercancías o de los servicios

0201

Expediente: 2017-0270
Sentencia: 00928
Tribunal Supremo de Justicia
Sala Político-Administrativa
Magistrado Ponente: EULALIA
COROMOTO GUERRERO RIVERO
Fecha: 02/08/2018

Partes: FISCO NACIONAL vs. LABORATORIOS FISA, C.A.
Objeto: recurso de apelación ejercido por el FISCO NACIONAL contra la sentencia definitiva N° 1778 del 10 de noviembre de 2016, dictada por el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto el 18 de septiembre de 2014 por la sociedad de comercio LABORATORIOS FISA, C.A.

Decisión: **1.- FIRMES** en virtud de no haber sido apelados por la contribuyente y no resultar desfavorables a los intereses de la República, los pronunciamientos emitidos por el Tribunal de mérito relativos a la declaratoria de improcedencia de las siguientes denuncias: *i)* Violación del derecho a la defensa y al debido proceso por la falta de evacuación de la prueba de experticia contable en el procedimiento administrativo; y *ii)* Transgresión de «...los principios constitucionales de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe». **2.- CON LUGAR** el recurso de apelación interpuesto por el **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia

definitiva Núm. 1778 de fecha 10 de noviembre de 2016 por el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **REVOCA**. **3.- SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario ejercido por la sociedad mercantil **LABORATORIOS FISA, C.A.**, contra la Resolución Núm. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2014-0404 de fecha 27 de junio de 2014, notificada el 18 de agosto del referido año, la cual queda **FIRME**. Se **CONDENA EN COSTAS PROCESALES** la empresa **LABORATORIOS FISA, C.A.**, calculadas en el equivalente al cinco por ciento (5%) de la cuantía del recurso

contencioso tributario, de conformidad con lo previsto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014.

«(Omissis...)»

V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Vistos los términos en que fue dictado el fallo apelado, los alegatos formulados en su contra por la representación judicial del Fisco Nacional, así como las defensas esgrimidas por sociedad mercantil Laboratorios Fisa, C.A., la controversia de autos se circunscribe a determinar si el Tribunal *a quo* incurrió en los supuestos vicios de «...falso supuesto de hecho y de derecho» al apreciar «...de manera inexacta (...) tanto los hechos como el numeral 6 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 64 de su Reglamento, en concordancia con el artículo 313 numeral 2 del Código de Procedimiento Civil», al considerar procedente la deducción de impuesto solicitada por la contribuyente.

No obstante, previo a decidir el fondo del asunto debatido, esta Alzada debe declarar firmes en virtud de no haber sido apelados por la contribuyente y no resultar desfavorables a los intereses de la República, los pronunciamientos emitidos por el Tribunal de mérito relativos a la declaratoria de improcedencia de las siguientes denuncias: *i*) Violación del derecho a la defensa y al debido proceso por la falta de evacuación de la prueba de experticia contable en el procedimiento administra-

tivo; y *ii*) Transgresión de «...los principios constitucionales de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe». Así se decide.

Delimitada la *litis*, pasa la Sala a pronunciarse sobre la apelación interpuesta, y en tal sentido observa:

«Falso supuesto de hecho y de derecho».

Sobre este particular, la representación judicial del Fisco Nacional, denunció que la sentencia apelada incurrió en los aludidos vicios, toda vez que «...Si bien es cierto que los actos administrativos impugnados resolvieron CONFIRMAR la autorización para el retiro del inventario por destrucción de la mercancía dañada, obsoleta, que presenta desperfectos y daños sufridos durante los procesos productivos de almacenaje y distribución; NO SE AUTORIZÓ la deducción de la pérdida sufrida por retiro de mercancías y otros bienes (...), por cuanto pudo constatarse de la naturaleza de los bienes destruidos y la finalidad de su adquisición que los mismos son imputables al costo de ventas». (Mayúsculas de la fuente).

Continuó exponiendo que «...no cursa en autos a la presente fecha, la autorización por parte de la Administración Aduanera para poder deducir o aplicar al costo la pérdida sufrida por el retiro de la mercancía por el contribuyente (...); como tampoco cursa en autos, la motivación por razones de salud pública, por lo cual, se deba proceder a la destrucción del inventario de mercancías en presencia de un funcionario que diere fe pública, que autorizara a la contribuyente

a instrumentar su monto al costo de venta o a su deducción; y así solicitamos sea declarado».

Por su parte, la representación judicial de la contribuyente alegó que dicha empresa «...*dio estricto cumplimiento a los requisitos establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable ratione temporis y su Reglamento, para la deducibilidad a efectos del impuesto sobre la renta de la pérdida por destrucción de mercancías y otros bienes del objeto o giro del negocio no imputados a costos».*

A tal efecto el Tribunal *a quo* en la sentencia de autos consideró, luego de examinar el contenido de los artículos 27, numeral 6 la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 y 64 de su Reglamento de 2003, aplicables *ratione temporis*, que «...*las mencionadas normas no establecen que los administrados no podrán beneficiarse de las deducciones tributarias por las pérdidas sufridas producto de la destrucción de mercancías vencidas o en mal estado».*

Visto lo anterior, advierte esta Alzada que el asunto a dilucidar en la presente apelación se contrae a determinar si, tal como lo advierte la Administración Tributaria en las actas que conforman el expediente administrativo: 1) «*(...) la mercancía destruida fue rebajada [por la empresa Laboratorios Fisa, C.A.] del inventario por la cantidad de Bs.F. 128.771,57 (...). Asimismo, se verificó que el monto solicitado no está incluido en el Inventario Final, ni considerado como una partida gravable o no deducible en la conciliación de la renta a efectos de la Declaración Definitiva de rentas 2009, incremen-*

tando el costo de venta y disminuyendo la utilidad del ejercicio (...)» (añadido de esta Sala); 2) el retiro del inventario por destrucción de la mercancía dañada, obsoleta o con desperfectos y daños sufridos durante los procesos productivos de almacenaje y distribución, debe hacerse por su costo histórico de noventa y cuatro mil trescientos doce bolívares con setenta céntimos (Bs. 94.312,70); y 3) resulta improcedente la deducción por la cifra de treinta y cuatro mil cuatrocientos cincuenta y ocho bolívares con ochenta y siete céntimos (Bs. 34.458,87), monto que la contribuyente deberá incluir como Partida Gravable en su Conciliación Fiscal de Rentas, por diferencia de costo no aceptado. Los anteriores supuestos fácticos deben ser analizados conforme a lo dispuesto en los artículos 27, numeral 6, de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 y 64 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2003, aplicables *ratione temporis*. Por tal motivo, juzga la Sala pertinente observar el contenido de las precitadas normas, cuyo tenor es el siguiente:

«Artículo 27

Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento:

...omissis...

6. Las pérdidas sufridas en los

bienes destinados a la producción de la renta y no compensadas por seguros u otras indemnizaciones cuando dichas pérdidas no sean imputables al costo. (...)».

«Artículo 64

Las pérdidas sufridas en el ejercicio gravable en los bienes destinados a la producción del enriquecimiento gravable, tales como las ocurridas por destrucción, rotura, consunción, desuso y sustracción, serán deducibles cuando no hayan sido compensadas por seguros u otra indemnización y no se hayan imputado al costo de las mercancías vendidas o de los servicios prestados.

...omissis...

Parágrafo Cuarto

El retiro por destrucción de mercancías, y de otros bienes utilizados por el contribuyente en el objeto o giro de su negocio, deberá ser previamente autorizado por la Administración Tributaria, quien mediante providencia dictará las condiciones, requisitos y procedimientos a fin de instrumentar el retiro por destrucción de mercancía, como costo o deducción previsto en la Ley y este Reglamento.

Excepcionalmente, y sólo por razones de salubridad pública debidamente demostrada, el contribuyente podrá proceder a destruir el inventario en presencia de un funcionario que de fe pública, previa notificación a la Administración Tributaria. A tal efecto, se emitirá un acta donde conste la cantidad de mercancía destruida, así como su valor monetario».

De las disposiciones normativas parcialmente transcritas observa esta Sala que el Reglamentista Tributario estableció, en desarrollo de las previsiones generales concebidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, para la determinación del enriquecimiento neto gravable y las deducciones permitidas respecto de éste, que aquellas pérdidas que se generasen en el ejercicio gravable de los bienes utilizados por los contribuyentes para la producción de su enriquecimiento, tales como las verificadas por casos de «destrucción, rotura, consunción, desuso y sustracción», serían deducibles cuando no hubieren sido compensadas por seguros u otras indemnizaciones y no fuesen imputadas al costo de las mercancías o de los servicios. (Vid., sentencia de esta Sala Núm. 00304 del 6 de abril de 2017, caso: *General Mills de Venezuela, C.A.*). Igualmente, dispuso la norma reglamentaria que a los efectos del retiro por destrucción de los objetos que formen parte del giro comercial de los contribuyentes, éstos deben solicitar la previa autorización de la Administración Tributaria, salvo en los casos de salubridad pública en los cuales el contribuyente podrá proceder a destruir el inventario en presencia de un funcionario que dé fe pública, previa notificación al órgano exactor, el cual regulará el procedimiento, los requerimientos y las condiciones bajo las cuales se verificará dicha destrucción; situación esta que fue regulada a través de la Providencia Administrativa Núm. 0391 del 11 de mayo de 2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República Boliva-

riana de Venezuela Núm. 38.254 de fecha 19 de agosto de 2005, que establece las condiciones, requisitos y procedimiento para el reconocimiento de las pérdidas con ocasión del retiro por destrucción de mercancías y otros bienes, dictada por la Superintendencia del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en fecha 11 de mayo de 2005. (Vid., fallo de esta Sala Núm. 00954, del 9 de agosto de 2017; caso: *C.A. Química Integrada «INTEQUIM»*).

Mediante el referido instrumento se establecieron las condiciones, requisitos y el procedimiento para el reconocimiento de las pérdidas, con ocasión del retiro por destrucción de mercancías y otros bienes, en los términos que se describen a continuación:

«Artículo 1

Los sujetos pasivos mencionados en el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta deberán cumplir las condiciones, requisitos y procedimiento previsto en esta Providencia, a los fines del reconocimiento, como deducción, de las pérdidas sufridas con ocasión del retiro por destrucción de mercancías y otros bienes utilizados en el objeto o giro de su negocio.

Parágrafo Único

Quedan excluidos del procedimiento establecido en esta Providencia, la destrucción o desaparición involuntaria de mercancías y otros bienes utilizados en el objeto o giro de su negocio, por caso fortuito o fuerza mayor, mermas o pérdidas reconocidas por disposiciones legales.

Para la deducción de las pérdidas a que hace referencia este Parágrafo, los sujetos pasivos deberán notificar dentro de los tres (3) días siguientes de su ocurrencia a la Oficina de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal o a su condición de sujeto pasivo especial, debiendo ésta ser demostrada por los medios de prueba admitidos en derecho, según corresponda a la naturaleza de la pérdida, tales como denuncia policial, notificación de siniestro a compañía de seguro, informes de liquidación de compañías de seguro e informe de bomberos».

«Artículo 2

Los sujetos pasivos mencionados en el artículo anterior, deberán presentar ante la Oficina de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal o a su condición de sujeto pasivo especial, una solicitud, la cual deberá contener lo siguiente:

1. *Identificación del sujeto pasivo solicitante o de su representante legal, si lo hubiere.*
2. *Número de inscripción Registro de Información Fiscal (RIF).*
3. *Domicilio fiscal, número telefónico y dirección de correo electrónico.*
4. *Lugar donde se realizará la destrucción de las mercancías u otros bienes, así como la ubicación física de los mismos, en caso de ser distinta.*
5. *Razones que motivan la destrucción.*
6. *Descripción de la actividad económica que realiza, así como de los bienes que produce o de los servicios que presta, según corres-*

ponda.

7. Descripción, código, cantidad, costo unitario y costo total de las mercancías y bienes a ser destruidos. Dicha información deberá ser presentada en medios magnéticos, siguiendo las especificaciones que al efecto establezca la Administración Tributaria, en su página Web, www.seniat.gov.ve.

8. Original del acto administrativo emitido por el órgano competente, comprobación de las razones de salubridad pública que justifican la destrucción.

9. Proceso a utilizar para la destrucción.

10. Fecha y duración estimada de la destrucción.

La Administración Tributaria podrá disponer que la solicitud sea presentada a través de medios electrónicos, según las especificaciones que establezca en su página Web, www.seniat.gov.ve».

«Artículo 3

Para la determinación del valor de la mercancía a destruir se tomará el costo de adquisición o histórico de las mismas. En los casos de destrucción de bienes distintos a mercancías se tomará en cuenta el costo neto contable, resultado de restar la depreciación al costo de adquisición».

«Artículo 4

Las Divisiones de Fiscalización correspondiente a su domicilio o a su condición de sujeto pasivo especial, dejarán constancia de las informaciones y recaudos consignados por el solicitante. Cuando faltare alguno de los recaudos e informaciones indicados en el artículo anterior, deberá procederse conforme a lo dispuesto en los artículos 154 y 155 del

Código Orgánico Tributario».

«Artículo 5

Las Divisiones de Fiscalización correspondiente a su domicilio fiscal o a su condición de sujeto pasivo especial, en un lapso no mayor de diez (10) días hábiles contados a partir de la recepción definitiva de la solicitud presentada, deberán designar, mediante Providencia, al funcionario que presenciara la destrucción de mercancía u otros bienes. Dicha Providencia deberá ser notificada al solicitante, debiendo indicar la fecha en la que se efectuará la destrucción.

En los casos que la destrucción se realice en lugar distinto al domicilio fiscal del solicitante, podrá solicitarse la colaboración de la División de Fiscalización correspondiente al lugar donde deba ser efectuada la destrucción, para que ésta comisione a los funcionarios que presenciaron la destrucción solicitada.

Parágrafo Único

El lapso previsto en el encabezamiento de este artículo no será mayor de tres (3) días hábiles, cuando existan razones de salubridad pública debidamente comprobadas por el órgano competente».

«Artículo 6

El funcionario designado levantará acta en la que deje constancia de las mercancías y bienes destruidos y del procedimiento utilizado, la cual será notificada al sujeto pasivo solicitante».

«Artículo 7

Excepcionalmente, los solicitantes podrán proceder a destruir

mercancías y otros bienes utilizados en el objeto o giro de su negocio, cuando existan razones de salubridad pública debidamente comprobadas por el órgano competente, siempre que se hubiere acompañado el acto administrativo correspondiente al momento de efectuar la solicitud, conforme a lo dispuesto en el artículo 2 de esta Providencia, y no se hubiere procedido a designar al funcionario dentro del plazo previsto en el Parágrafo Único del artículo 5 de esta Providencia.

En estos casos, la destrucción deberá efectuarse en presencia de un Juez, Registrador o Notario, quienes deberán emitir un acta en la que conste al menos la identificación del sujeto pasivo solicitante, número de inscripción en el Registro de Información Fiscal (RIF), lugar y fecha de la destrucción, descripción y cantidad de bienes destruidos, procedimiento utilizado para la destrucción e identificación del acto administrativo emitido por el órgano competente en el que comprueben las razones de salubridad pública.

El acta levantada conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, deberá ser remitida de manera inmediata a la División de Fiscalización, para ser agregada al expediente respectivo».

«Artículo 8

Las Divisiones de Fiscalización, dentro de los cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a la fecha de la notificación del acta referida en el artículo 6 de esta Providencia o, en su caso, a la fecha en que conste en el expediente el acta levantada por el Juez, Registrador o Notario, emitirá un acta

administrativo de reconocimiento de la pérdida sufrida con ocasión al retiro por destrucción de mercancías y otros bienes, debiendo efectuar las comprobaciones necesarias para la determinación del valor de las mercancías o bienes destruidos, pudiendo para ello exigir la documentación que estime conveniente.

Las Divisiones de Fiscalización no podrán emitir el acto administrativo a que hace referencia este artículo, sin que se hubiere levantado el acta a la que se refiere el artículo 6 de esta Providencia».

«Artículo 9

La Gerencia de Fiscalización del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) dictará los respectivos manuales de procedimiento (...).

Del mencionado instrumento normativo, importa destacar que fueron exceptuados los supuestos de «...destrucción o desaparición involuntaria de mercancías y otros bienes utilizados en el objeto o giro de su negocio, por caso fortuito o fuerza mayor; mermas o pérdidas reconocidas por disposiciones legales», los cuales habrían de comprobarse bajo una tramitación distinta, a través de la consignación ante la Administración Tributaria de las respectivas denuncias policiales, notificaciones de siniestros a las aseguradoras, informes de liquidación de compañías de seguros, de bomberos o mediante cualquier otro instrumento probatorio admitido en derecho. No obstante, en el caso de autos se constata que no fueron los supuestos antes enunciados

bajo los cuales la compañía accionante petitionó la deducción del valor de las mercancías que formaban parte de su inventario, sino por la circunstancia de haber constatado la Administración que los bienes destruidos »...*son imputables al costo de ventas*». (Folio 225 del expediente judicial).

A tal efecto, observa la Sala que la mencionada disposición reglamentaria sólo impuso como condición para la deducción, que tales pérdidas «*no hayan sido compensadas*» por seguros u otras indemnizaciones, toda vez que en ese caso, entiende esta Alzada no habría una pérdida efectiva o disminución patrimonial para el contribuyente, habida cuenta del efecto que comportaría dicho resarcimiento en la contabilidad de la empresa, y que no fuesen imputables al costo, pues a fin de determinar el enriquecimiento neto gravable, la Ley de la materia permite restar los costos de los ingresos brutos, no pudiendo en consecuencia descontarse doblemente el referido concepto, es decir, como costo y como deducción. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Núm. 00306 del 6 de abril de 2017, caso: *Productos Lácteos Flor de Aragua, C.A.*).

En razón de lo anterior, este Alto Tribunal aprecia -según lo expuesto por la Jueza de instancia- que ésta decidió conforme a la experticia contable promovida por la contribuyente, la cual la llevó a concluir que «...*los actos administrativos impugnados están viciados de falso supuesto, al pretender la Administración Tributaria que la mercancía que fue destruida no cumple con las condiciones previstas en el*

artículo 64 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para ser deducida de conformidad con el artículo 27 numeral 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta».

En el referido peritaje, los expertos concluyeron lo siguiente:

«(...)

MÉTODO UTILIZADO POR LOS EXPERTOS CONTABLES PARA LA REALIZACIÓN DE LA PRUEBA DE EXPERTICIA Y CONCLUSIONES DE LOS EXPERTOS A CADA UNO DE LOS PUNTOS SOLICITADOS EN EL ESCRITO DE PROMOCIÓN DE PRUEBAS.

Una vez examinados los documentos suministrados por LABORATORIOS FISA, C.A. aplicados los métodos para la realización de la Prueba de Experticia solicitada y determinadas las conclusiones de los expertos contables, procedimos a contestar cada uno de los puntos solicitados en el capítulo VIII del 'Escrito de Promoción de Pruebas', en el mismo orden en que fueron solicitados:

El escrito de promoción de pruebas en su punto único solicita, a los expertos contables que rindan su informe pericial en relación con el siguiente aspecto:

'...Determinar si el monto correspondiente al inventario contenido en el acto de destrucción objeto de este procedimiento fue imputado al costo, o el mismo sigue formando parte de las partidas de inventario...'

Los expertos contables para dar respuesta a este punto, revisamos el procedimiento contable suministrado por LABORATORIOS FISA, C.A.

correspondiente al registro de los inventarios en libros de lo que se refiere a: (i) Compras de materia prima para la producción; (ii) Producción de productos terminados; (iii) Devoluciones de material dañado en órdenes de producción; (iv) Transferencia de materia prima y empaque e inventario para la destrucción; (v) Venta de productos terminados y (vi) Provisión para la pérdida de inventario.

Los expertos contables pudimos evidenciar que estas operaciones de registro y movimientos en inventarios se realizan de acuerdo con métodos que se ajustan a Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela, tal como lo dictaminan los contadores públicos independientes en su informe de auditoría externa, correspondiente al cierre del período económico 31 de diciembre de 2009, fechado el 09 de marzo de 2011.

También indican los contadores públicos independientes en su informe de auditoría externa antes mencionado, que al cierre del período económico 31 de diciembre de 2009, las existencias de inventario se valoraron al costo de adquisición; y los costos de materia prima, productos en proceso y productos terminados se presentaron valorados por el método del costo promedio.

También afirman que los inventarios obsoletos, dañados o vencidos son cargados a una cuenta de provisión de inventarios.

Pudimos evidenciar en los estados financieros suministrados por **LABORATORIOS FISA, C.A.** al cierre del período económico 31 de diciembre de 2009, la existencia de

un rubro denominado 'OTROS INVENTARIOS' cuenta de mayor con código 1.1.40.30, esta cuenta contiene una cuenta auxiliar denominada '**INVENTARIO PARA DESTRUCCIÓN**' identificada con código contable **1.1.40.30.00002**, en esta última se transfieren las materias primas y empaques que sufren daño durante el proceso productivo y aquellos productos terminados que se presentan no aptos para su venta.

Los expertos contables confrontamos las cifras reflejadas en el Balance de Comprobación de **LABORATORIOS FISA, C.A.** al cierre económico 31 de diciembre de 2009 y la declaración definitiva de impuesto sobre la renta para ese mismo período, constatando que los saldos correspondientes a los inventarios finales registrados en dichos balances de comprobación difieren de los presentados en la declaración definitiva de impuesto sobre la renta para el período finalizado al diciembre de 2009.

La diferencia indicada en el párrafo anterior asciende a la cantidad de **Bs. 405.126,28**, la misma se origina motivado a que **LABORATORIOS FISA, C.A.** por error involuntario no incluyó dentro de su declaración definitiva de rentas correspondientes al cierre económico 31 de diciembre de 2009, el saldo correspondiente a la cuenta **INVENTARIO PARA DESTRUCCIÓN** código contable **1.1.40.30.00002**.

...omissis...

A la fecha de este dictamen pericial, **LABORATORIOS FISA, C.A.** man-

tenía un saldo en la cuenta de **INVENTARIO PARA LA DESTRUCCIÓN** código contable

1.1.40.30.00002 de Bs. 1.447.704,00 correspondiente a tres (3) solicitudes de destrucción de mercancías.

Solicitud de Destrucción 2006	128.772
Solicitud de Destrucción 2010	526.961
Solicitud de Destrucción 2012	791.971
Total saldo de la cuenta	1.447.704

La solicitud correspondiente a la cantidad de Bs. 128.772, correspondiente al Acta de Destrucción de Mercancía y otros Bienes N°(...) de fecha **05 de diciembre de 2007**, donde se solicitó un monto de la Destrucción por la cantidad de Bs. 128.771.575,09, equivalente a Bs. 128.771,58, constituido por material de empaque y productos terminados por la cantidad de Bs. 99.742.978,79 (equivalente a Bs. 99.742,98) y la cantidad de Bs. 29.028.596,31 (equivalente a Bs. 29.028,60), respectivamente.

De la solicitud mencionada en el párrafo anterior, surgió una diferencia determinada por los funcionarios de la Administración Tributaria en los costos unitarios presentados por **LABORATORIOS FISA, C.A.** y lo reflejado en los soportes de inventario de mercancía a destruir, diferencia representada en la cantidad de Bs. 34.458.870,56 (equivalente a Bs. 34.458,87), quedando un total neto reconocido por la fiscalización por la cantidad total de Bs. 94.312.704,53, equivalente a (...) Bs. 94.312,71.

CONCLUSIÓN DE LOS EXPERTOS CONTABLES AL PUNTO ÚNICO SOLICITADO EN ESTA PRUEBA DE EXPER-TICIA CONTABLE

Los expertos contables en base a la información examinada por [ellos] y suministrada por **LABORATORIOS FISA, C.A.**, con-clu[yeron] que el saldo neto reconocido por la fiscalización por la cantidad total de Bs. 94.312.704,53, equivalente a (...) Bs. 94.312,71, correspondiente al inventario de bienes contenido en el acta de destrucción de mercancías objeto de este procedimiento, identificado como **'RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA RETIRO POR DESTRUCCIÓN DE MERCAN-CÍAS NO PROCEDENTE (...)** de fecha 17 de diciembre de 2010, notificada en fecha 24 de enero de 2011 (...), no fue imputado a costos y a la fecha de este informe pericial, aún sigue formando parte de las cuentas de inventario, manteniéndose registrado específicamente en la cuenta denomi-nada **'INVENTARIO PARA DESTRUCCIÓN'** en los

libros contables de LABORATORIOS FISA, C.A., bajo el código contable 1.1.40.30.00002, cuenta esta creada para tal fin. (Resaltados y mayúsculas de la fuente; subrayados y agregados de esta Sala).

Del contenido del informe pericial, esta Sala aprecia lo siguiente:

1.- La cantidad en moneda actual de ciento veintiocho mil setecientos setenta y un bolívares con cincuenta y siete céntimos (Bs. 128.771,57), forma parte de la cuenta contable Núm. «1.1.40.30.00002» denominada «**INVENTARIO PARA DESTRUCCIÓN**». (Mayúsculas y resaltado de la fuente).

2.- De acuerdo a lo afirmado por los expertos, existe una diferencia entre las cifras mostradas por la contribuyente en el «Balance de Comprobación» al cierre del ejercicio económico al 31 de diciembre de 2009 y la Declaración Definitiva de Impuesto sobre la Renta para el mismo período, la cual «(...) asciende a la cantidad de Bs. 405.126,28, [y que] la misma se origina motivado a que LABORATORIOS FISA, C.A. por error involuntario no incluyó dentro de su declaración definitiva de rentas correspondiente al cierre económico 31 de diciembre de 2009, el saldo correspondiente a la cuenta **INVENTARIO PARA DESTRUCCIÓN** código contable 1.1.40.30.00002». (Sic). (Agregado de la Sala, mayúsculas y resaltados de la fuente).

3.- Los peritos observaron que, según el informe presentado por los auditores externos, «al cierre del período económico 31 de diciembre de 2009, las existencias de inventario

se valoraron al costo de adquisición; y los costos de materia prima, productos en proceso y productos terminados se presentaron valorados por el método del costo promedio».

4.- Según conclusión de los expertos, «(...) el saldo neto reconocido por la fiscalización por la cantidad total de Bs. 94.312.704,53, equivalente a (...) Bs. 94.312,71, correspondiente al inventario de bienes (...), no fue imputado a costos», por cuanto a la fecha de elaboración del resultado obtenido «(...) sigue formando parte de las cuentas de inventario, manteniéndose registrado específicamente en la cuenta denominada '**INVENTARIO PARA DESTRUCCIÓN**' en los libros contables de LABORATORIOS FISA, C.A., bajo el código contable 1.1.40.30.00002, cuenta esta creada para tal fin (...)». (Mayúsculas y negrillas del texto).

Advierte este Alto Tribunal que la discrepancia expuesta por los expertos está relacionada con las cifras contenidas en los libros contables y la declaración de impuesto sobre la renta al 31 de diciembre de 2009, instrumentos probatorios que no constan en el expediente administrativo consignado ante el Tribunal de mérito y tampoco la empresa recurrente los trajo a los autos, a los fines de que esta Sala efectúe su razonamiento sobre el contenido del informe pericial.

De lo expresado en el informe contable se advierte que, a pesar de que los peritos evidenciaron que en los estados financieros de la empresa Laboratorios Fisa, C.A. la cuenta

contable denominada «*Inventario para Destrucción*» mantenía al 31 de diciembre de 2009 un saldo de cuatrocientos cinco mil ciento veintiséis bolívares con veintiocho céntimos (Bs. 405.126,28), la Declaración de Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal coincidente con el año 2009 no mostró dicho monto en el Inventario Final de Mercancías.

En efecto, los expertos contables «*solicitaron, obtuvieron y examinaron*» los documentos suministrados por la contribuyente, consistentes en: «*(...) a) Escrito de promoción de pruebas (...); b) Resolución Administrativa Retiro por Destrucción de Mercancías no Procedente N° SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2014-0404, de fecha 27 de junio de 2014 (...); c) Resolución Administrativa Retiro por Destrucción de Mercancías no Procedente N° SNAT/GRTI/CE/RC-DF-518-2009-06-5695, de fecha 17 de diciembre de 2010 (...); d) Balances de comprobación correspondientes a los períodos contables terminados al 31 de diciembre de 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014 (...); e) Hojas estructuradas de costos (...); f) Movimientos contables y saldos de la cuenta código 1.1.40.30.00002, correspondiente al Inventario para Destrucción; g) Información sobre el registro contable de operaciones con inventarios (...); h) Declaraciones Definitivas de Impuesto sobre la Renta, correspondientes a los períodos 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014; e i) Estados financieros auditados por contadores públicos independientes (...) al 31 de*

diciembre 2009 y 2014(...)». Del análisis de los mencionados instrumentos, obtuvieron las cifras siguientes:

«*(...)*

Adicionalmente, la apoderada judicial de la contribuyente en el escrito recursivo explica que su representada «*utiliza el método de Inventario Perpetuo también denominado Inventario Continuo para el registro de los movimientos de Inventario. Esta metodología permite que el costo de venta se registre de manera continua y permanente en la medida que cada uno de los artículos tenga movimiento dentro del inventario*».

Al respecto, los artículos 36 y 37 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Núm. 5.662 Extraordinario de fecha 24 de septiembre de 2003, establece lo siguiente:

«Artículo 36

La renta bruta proveniente de la venta de bienes y de la prestación de servicios en general y de cualquier otra actividad económica, se determinará restando del ingreso bruto global del ejercicio gravable, los costos de los productos enajenados y de los servicios prestados, siempre que los costos en referencia se hayan efectuado en el país o se consideren como tales de acuerdo con lo establecido en la Ley. (...)».

«Artículo 37

Para determinar el costo de los

bienes enajenados se sumará al valor de las existencias al principio del año gravable, el costo de los productos o bienes extraídos, manufacturados o adquiridos durante el mismo período y de esta suma se restará el valor de las existencias al final del ejercicio».

Las normas transcritas contemplan la forma de obtener la **renta bruta**, la cual se determina restando del ingreso bruto global del ejercicio gravable, los costos de los productos enajenados y de los servicios prestados; asimismo, para calcular el **costo de ventas** deben sumarse al inventario inicial de mercancías, el valor de los productos extraídos, manufacturas o adquiridos durante el período fiscal, y al monto resultante, se le resta el inventario final. Es decir, al disminuir el saldo del inventario aumenta el costo de ventas.

De lo expresado se advierte que la mercancía fue destruida en el año 2006, y que, tal como se evidencia de la experticia bajo análisis, la contribuyente no mostró en su declaración de impuesto sobre la renta al cierre del ejercicio fiscal 2009 monto alguno en el rubro «*Inventario para Destrucción*», lo cual calificaron los expertos como «*un error involuntario*».

Con base en los precedentes motivos, esta Máxima Instancia observa que aunque la experticia contable evacuada en primera instancia, concluyó que el monto correspondiente al inventario de mercancías para destrucción no fue imputado al costo de ventas, tal afirmación debe contraponerse a lo expresado por los expertos en el informe respecto a que la contribu-

yente no mostró en la declaración de impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 2009 el saldo del inventario final de mercancías, ergo, en aplicación del método de determinación establecido en el artículo 37 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pasó a conformar el costo de ventas de ese período fiscal; por consiguiente, la aludida prueba resulta insuficiente para desvirtuar la presunción de legalidad y veracidad de las actas fiscales, ello en virtud de lo dispuesto en el artículo 1.427 del Código Civil, el cual establece que «*Los jueces no están obligados a seguir el dictamen de los expertos, si su convicción se opone a ello*», razón por la cual se revoca -en este punto- el pronunciamiento judicial recurrido. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Núm. 01204 del 29 de octubre de 2013, caso: *Buttaci Motors C.A.*, criterio ratificado en el fallo Núm. 00128 de fecha 10 de febrero de 2016, caso: *Inversiones Banpro C.A.*). **Así se declara.**

En vista de lo precedentemente expuesto, esta Sala concluye lo siguiente:

1. Que la contribuyente desincorporó de su inventario final de mercancías la cantidad en moneda actual de ciento veintiocho mil setecientos setenta y un bolívares con cincuenta y siete céntimos

(Bs. 128.771,57), cifra que está contenida en la cuenta contable Núm. «*1.1.40.30.00002*» denominada «**INVENTARIO PARA DESTRUCCIÓN**». (Mayúsculas y resaltado de la fuente).

2. Que la Administración Tribu-

taria determinó el «costo histórico» de la mercancía destruida en «...la cantidad de bolívares (**NOVENTA Y CUATRO MIL TRESCIENTOS DOCE BOLÍVARES CON SESENTA CÉNTIMOS (Bs. F. 94.312,70)**)». (Sic). (Mayúsculas y resaltados de la fuente).

3.- Que el órgano exactor «(...) verificó que el monto solicitado [por la empresa Laboratorios Fisa, C.A. por Bs. 128.771,57 para ser deducido por pérdida] *no está incluido en el Inventario Final, ni considerado como una partida gravable o no deducible en la conciliación de la renta a efectos de la Declaración Definitiva de Rentas 2009, incrementando el costo de venta y disminuyendo la utilidad del ejercicio (...)*» (interpolado de esta Alzada); cuyo hecho no fue desvirtuado con la actividad probatoria desplegada por la contribuyente (experticia contable); en consecuencia, de conformidad con lo establecido en los artículos 27, numeral 6, de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 y 64 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2003, aplicables *ratione temporis*, la empresa Laboratorios Fisa, C.A. «(...) *deberá realizar los ajustes respectivos a fin de incluir como partida gravable en su conciliación fiscal de rentas la diferencia de costos no procedentes por la cantidad de TREINTA Y CUATRO MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y OCHO BOLÍVARES CON OCHENTA Y SIETE CÉNTIMOS (Bs. F. 34.458,87)*» (sic), (mayúsculas y negrillas de la fuente); cifra que no se acepta como

«deducción» porque comportaría restar doblemente del ingreso bruto un mismo concepto. **Así se decide.**

Aunado a lo anterior, esta Sala considera que cuando un contribuyente presenta una declaración *jurada* de impuestos, lo hace de buena fe basado en la convicción de que la información allí plasmada se corresponde efectivamente con la actividad productiva propia de su giro comercial, y por tanto sujeto a las consecuencias jurídicas que de tal acto se desprenda. (*Vid.*, sentencia de esta Alzada Núm. 00812 del 12 de julio de 2017, caso: *Chrysler Motors De Venezuela, S.A.*).

Sobre la base de las consideraciones antes expresadas, debe este Alto Tribunal declarar procedente los vicios de falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho denunciados por el Fisco Nacional y, por ende, con lugar el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia definitiva Núm. 1778 de fecha 10 de noviembre de 2016, la cual se revoca.

Así se declara.

En consecuencia, se declara sin lugar el recurso contencioso tributario ejercido contra la Resolución Núm. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2014-0404 de fecha 27 de junio de 2014, notificada el 18 de agosto del referido año, la cual queda firme. **Así se decide.**

Se condena en costas procesales la sociedad mercantil Laboratorios Fisa, C.A., calculadas en el equivalente al cinco por ciento (5%) de la cuantía del recurso contencioso tributario, de conformidad con lo previsto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014.

VI DECISIÓN

En virtud de las consideraciones precedentemente expuestas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- FIRMES en virtud de no haber sido apelados por la contribuyente y no resultar desfavorables a los intereses de la República, los pronunciamientos emitidos por el Tribunal de mérito relativos a la declaratoria de improcedencia de las siguientes denuncias: *i)* Violación del derecho a la defensa y al debido proceso por la falta de evacuación de la prueba de experticia contable en el procedimiento administrativo; y *ii)* Transgresión de «...*los principios constitucionales de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe*».

2.- CON LUGAR el recurso de apelación interpuesto por el **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva Núm. 1778 de fecha 10 de noviembre de 2016 por el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **REVOCA**.

3.- SIN LUGAR el recurso contencioso tributario ejercido por la sociedad mercantil **LABO-**

RATORIOS FISA, C.A., contra la Resolución Núm. SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2014-0404 de fecha 27 de junio de 2014, notificada el 18 de agosto del referido año, la cual queda **FIRME**.

Se **CONDENA EN COSTAS PROCESALES** la empresa **LABORATORIOS FISA, C.A.**, calculadas en el equivalente al cinco por ciento (5%) de la cuantía del recurso contencioso tributario, de conformidad con lo previsto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014.

Publíquese, regístrese y notifíquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Devuélvase el expediente al tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, el primer (1) día del mes de agosto del año dos mil dieciocho (2018). Años 208° de la Independencia y 159° de la Federación.

(...)

En fecha dos (2) de agosto del año dos mil dieciocho, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00928, la cual no está firmada por la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero, por motivos justificados.

(...)

MISCELÁNEAS

**XXX JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO
MONTEVIDEO, URUGUAY
04 AL 09 DE NOVIEMBRE DE 2018**

Tema I:

«Potestades en materia de ingresos y gastos públicos a distintos niveles de gobierno».

Relator General: Dr. Enrique Bulit (Argentina),

Tema II:

«Conjuntos económicos y conglomerados análogos. Tratamiento tributario según la normativa y el principio de sustancia vs. Forma».

Relator General: Cr. Juan A. Pérez Pérez (Uruguay).

Durante estas Jornadas también se realizarán los siguientes seminarios:

Seminario 1: «Defensor de los Derechos del Contribuyente»

Seminario 2: «Tributación de los Instrumentos Financieros Derivados»

Seminario 3: «Evaluación Modelo Código Tributario América Latina»

Seminario 4: «Precios de Transferencia - El uso de los comparables locales»

Seminario 5: «Defraudación tributaria como precedente de lavado de activos»

Seminario 6: «Tributación de la economía digital»

Seminario 7: «Aplicación del instrumento multilateral»

Seminario 8: «Precios de Transferencia - Principales temas de controversia entre la administración tributaria y el contribuyente»

Información: www.iladt.org

**XVII JORNADAS VENEZOLANAS DE DERECHO TRIBUTARIO
CARACAS, 29 AL 30 DE NOVIEMBRE DE 2018**

Tema:

«La Tributación en la era de la economía digital».

Módulo 1: Tributación y Comercio Electrónico. Implicaciones de la Era Digital.

Módulo 2: Las Criptomonedas y sus Implicaciones Tributarias y Control Fiscal de las Transacciones Electrónicas.

Información: www.avdt.org.ve

8 . 12 September 2019

IFA 2019 Congress in London, United Kingdom

The 73rd IFA Congress will be held between 8 and 12 September 2019 in the

heart of London, on the South Bank of the River Thames. In addition to an excellent tax programme content, participants will be able to network and enjoy a series of social events, surrounded by the dynamics of the city and highlights such as the Houses of Parliament, the iconic «Big Ben» clock tower and the London Eye.

Our annual Congresses provide an unique opportunity to discuss and debate international tax topics of current significant interest and importance. IFA 2019 will bring together leading tax experts from governments, corporations, academia, and advisors from across the globe. The discussions will focus on both technical issues and practical matters faced by all those involved in making the international tax system work. What better time to participate in the most important global meeting dedicated to taxation, the International Fiscal Association Congress in London.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION

2019, London
Period: 08 - 12 September 2019
Website: www.ifa2019london.com

Scientific programme

Subject 1

· Interest deductibility: the implementation of BEPS Action 4
General Reporters

- Paul Morton – Director, Office of Tax Simplification
- James Gadwood – Counsel - Miller & Chevalier

Subject 2

· Investment Funds
General Reporters
(Partner, Venable LLP)

Seminar programme

- Hybrid instruments and entities
- Tax transparency and enhanced cooperation including country by country reporting
- Indirect taxation and financial services
- Form and substance
- Unilateral national actions beyond treaties
- Brexit
- Tax and Sharia instruments
- Tax treatment of space
- IFA/OECD seminar
- IFA/EU seminar
- Recent developments in international taxation

The detailed programme of the Congress will be available in spring 2019.

Año	Núm. Gaceta Oficial	Fecha Publicación	Valor U.T
2018	41.479	11/09/2018	17 Bs.S
2018	6.383	20/06/2018	1.200 Bs.
2018	41.388	02/05/2018	850 Bs.
2018	41.351	01/03/2018	500 Bs.
2017	6.287	24/02/2017	300 Bs.
2016	40.846	11/02/2016	177 Bs.
2015	40.608	25/02/2015	150 Bs.
2014	40.359	19/02/2014	127 Bs.
2013	40.106	06/02/2013	107 Bs.
2012	39.866	16/02/2012	90 Bs.
2011	39.623	24/02/2011	76 Bs.
2010	39.361	04/02/2010	65 Bs.F
2009	39.127	26/02/2009	55 Bs.F
2008	38.855	22/01/2008	46 Bs.F
2007	38.603	12/01/2007	37.632
2006	38.350	04/01/2006	33.600
2005	38.116	27/01/2005	29.400
2004	37.876 Reimpresa en 37.877	10/02/2004 11/02/2004	24.700
2003	37.625	05/02/2003	19.400
2002	37.397	05/03/2002	14.800
2001	37.183 Reimpresa en 37.194	24/04/2001 10/05/2001	13.200
2000	36.957	24/05/2000	11.600
1999	36.673	05/04/1999	9.600
1998	36.432	14/04/1998	7.400
1997	36.220	04/06/1997	5.400
1996	36.003	18/07/1996	2.700
1995	36.673	07/04/1995	1.700
1994	COT Art. N°229 GO 4.727 Ext	24/04/2001 10/05/2001	13.200



Universidad Católica del Táchira

TRIBÛTUM

4/ 2018 Versión Digital

Revista arbitrada venezolana
de Ciencias Tributarias
Decanato de Investigación y Postgrado

Director-Editor: Jesús Manuel Oliveros Márquez

INDICE ACUMULADO

ESTUDIOS

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

MISCELÁNEAS

ESTUDIOS

- ACOSTA RAMÍREZ, Yamile Karina.
- La Imposición a los Dividendos de las Instituciones Financieras en la Legislación Venezolana. **XII**, (2002-2003), 217-275.
- ALFONSO, Rosa M^a y GUERVOS, María Ángeles.
- *Evolución y Resultados del Proceso de Armonización Fiscal Comunitaria*. **II**, (diciembre 1996), 43-66.
- ALFONSO GALAN, Rosa María.
- Las vías de revisión en materia tributaria y algunas cuestiones sobre la litigiosidad en el ordenamiento tributario español. **XIX**, (2010), 11-40.
- ALTAMIRANO, Alejandro.
- *Criterios de Graduación para la aplicación de sanciones tributarias. Limitación a la discrecionalidad de la Administración Tributaria*. **II**, (diciembre 1996), 131-154.
- ALVAREZ, Juan Manuel y CORTI, Horacio G.
- *La inconstitucional en cadena de la Ley 24.629 al Decreto 618/97*. **VII**, (junio 1999), 25-46.
- AMATUCCI, Andrea.
- *Il Conflitto Tra Il Diritto Internazionale Tributario Ed Il Diritto Tributario Internazionale*. **III**, (julio 1997), 53-62.
- AMATTUCCI, Andrea.
- *La enseñanza del derecho financiero. Traducción de Paolo Tufano*. **VIII**, (diciembre 1999), 13-40.
- ARAGON CORTES, Irene B.
- Configuración Jurídica de la Autonomía Tributaria en los Municipios Venezolanos. **X**, (2000), 107-136.
- ARRIETA ZINGUER, Miguel.
- El Régimen Tributario en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. **X**, (2000), 185-190.
- ARRIETA ZINGUER, Miguel.
- La suspensión de los efectos del acto en el Recurso Contencioso Tributario venezolano. **XIII**, (2004), 57-92.
- ARRIETA ZINGUER, Miguel.
- Tributación e Internet: Retos y Oportunidades. **XVI**, (2005), 13-35.
- ARRIETA ZINGUER, Miguel.
- Los Aportes en Ciencia, Tecnología e Innovación en Venezuela. **XVIII**, (2009), 209-236.
- ATCHABAHIAN, Adolfo.
- *El Impuesto a la Renta de las Empresas en las Zonas de Integración*. **II**, (diciembre 1996), 13-22.
- ATCHABAHIAN, Adolfo.
- *Arbitraje e Impuestos*. **III**, (julio 1997), 95-100.
- BARAJAS RONDÓN, Kenddy Andreina.
- La corrupción en la República Bolivariana de Venezuela y su relación con la gerencia pública y la imagen institucional bajo el enfoque de la transcomplejidad, 4 Ed. Digital, **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018), 31-41.
- BARNOLA, José P. (Hijo).
- Tratamiento Fiscal de las Actividades sujetas a la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gasoeosos. **X**, (2000), 27-48.
- BAUTISTA GONZÁLEZ, Alejandro.
- *Estructura organizacional del SENIAT*. **I**, (junio 1996), 245-256.
- BELISARIO CORDIDO, María Cecilia.
- Inconstitucionalidad de la Norma Prohibitiva de la Compensación en los Impuestos Indirectos. **XVIII**, (2009), 101-144.
- BONILLA MONTOYA, Lisbeth Esmeralda.
- La Tributación Directa Colombia: Énfasis en el Impuesto Sobre La Renta para la Equidad y El Impuesto a la Riqueza. **XXIV**, (2015), 37-68.
- BORREGO CLAVERO, Miguel.
- Los fondos comunitarios y la financiación regional. **IV**, (diciembre 1997), 119-130.
- BORREGO CLAVERO, Miguel.
- El Presupuesto de la Unión Europea.

- V, (junio 1998), 11-22.
- BUITRAGO D, Esperanza.
- *Comercio electrónico de intangibles, una visión a partir de los principios constitucionales.* **IX**, (enero 2000), 17-36.
- BUITRAGO R., Mariana del Valle, ESLAVA Z., Rolando, GONZÁLEZ JUNIOR, Hilario Alonso.
- *Operaciones de Comercio Electrónico Directo Gravadas con el Impuesto al Valor Agregado Venezolano.* 3 Ed. Digital **XXVI** Ed Ordinaria, (2017), 39-52.
- BRAVO G., Juan de Dios.
- *Tributos territoriales.* **VIII**, (diciembre 1999), 95-134.
- CALDERON SANCHEZ, Ana Beatriz.
- Aspectos Controvertidos del “Juicio Ejecutivo Tributario”. **XV**, (2005), 27-49.
- CANCELA REY, Carmen.
- Impuesto al Dividendo. **X**, (2000), 99-106.
- CANDAL IGLESIAS, Manuel.
- Nociones Básicas del Tratado para evitar la Doble Tributación entre el Reino de España y Venezuela. Análisis de las Principales Cláusulas del Tratado con especial énfasis de los efectos para residentes de España haciendo negocios en Venezuela. **XVII**, 83-100.
- CARDENAS CARDENAS, Gilberto.
- Una aproximación del Régimen Fiscal Suizo con especial referencia a las Sociedades Holding. **XX**, (2011), 29-63.
- CÁRDENAS CÁRDENAS, Gilberto y TOBES PORTILLO, Paloma.
- El Régimen Especial Tributario de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE) en la Ley del Impuesto sobre Sociedades de España. **XXII**, (2013) 47-71.
- CAÑAL, Francisco. España.
- Análisis de jurisprudencia sobre prescripción de deudas tributarias. **IV**, (diciembre 1997), 69-74.
- CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal.
- *Impuesto de Explotación o Regalía.* **I**, (junio 1996), 59-68.
- CARMONA, Juan Cristóbal y MELONE, Massimo.
- *Régimen de recuperación de créditos fiscales por parte del contribuyente exportador en el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor.* **III**, (julio 1997), 101-134.
- CARRERO A., José Antonio.
- Las Aduanas Coloniales Venezolanas. **VI**, (diciembre 1998), 207-228.
- CARRERO A., José Antonio.
- *Globalización y recurso de incumplimiento.* **VII**, (junio 1999), 205-212.
- CASADO OLLERO, Gabriel.
- *La Constitución y el derecho financiero: La constitucionalización de la justicia en el gasto público.* **VII**, (junio 1999), 67-80.
- CASTRO NIETO, Gilmer Yovanni.
- *Gerencia tributaria en Venezuela.* **I**, (junio 1996), 259-268.
- CHAMORRO, José Antonio.
- La Configuración Constitucional de los Recursos Tributarios de las Entidades Territoriales intermedias. Los casos de España y Venezuela. **XI**, (2001), 9-21.
- CLAVERO R, Omer E.
- *Evaluación de impacto económico de los Tratados Internacionales suscritos por Venezuela para evitar la doble Tributación en Impuesto sobre la Renta en las empresas situadas en el Municipio Maracaibo período 1997-1998.* **IX**, (enero 2000), 213-250.
- COLMENARES, Gustavo.
- *Impuesto Inflacionario y “Efecto Olivera-Tanzi”:* Una aplicación al caso de Venezuela. **IX**, (enero 2000), 91-112.
- CONTRERAS MUÑOZ, Mariela.
- La Planificación Tributaria y su relación con las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. **XVIII**, (2009), 169-206.

- CORTES J., Rosa María.
- *Las prestaciones sociales como patrimonio del trabajador y su transmisión a los herederos.* **III**, (julio 1997), 159-164.
- CUERVÓS MAILLO, María Ángeles.
- Medidas fiscales sobre la dependencia y la discapacidad en la Unión Europea y en España. **XIX**, (2010), 239-270.
- CUEVAS CONTRERAS, Tomás y CARRILLO SÁNCHEZ, Laura Grisel
- Tributo, Fideicomiso y Turismo. Examen del Impuesto de Hospedaje como Efecto en la Actividad Turística en Chihuahua y Distrito Federal en México. **XXII**, (2013), 23-45
- CUEVAS QUEZADA, Raúl.
- *Análisis Constitucional de la negativa ficta en la legislación fiscal Mexicana.* **VII**, (junio 1999), 13-24.
- DÍAZ, Vicente Oscar.
- *Armonización Fiscal en los procesos de Integración Económica.* **II**, (diciembre 1996), 67-104.
- DÍAZ, Vicente Oscar.
- *La Globalización de la economía y su incidencia en el Tratamiento impositivo bajo el principio de la renta mundial.* **III**, (julio 1997), 27-40.
- DÍAZ, Vicente Oscar.
- Reflexiones sobre el carácter extrafiscal de la tributación. **IV**, (diciembre 1997), 105-116.
- DURÁN R., Maryan Karina.
- La Consulta en el Código Orgánico Tributario. **VI**, (diciembre 1998), 175-204.
- DURÁN Ramírez, Maryan Karina.
- La clausura de establecimiento por ilícitos formales tributarios en Venezuela y el Derecho Constitucional a la Defensa. **XIII**, (2004), 93-132.
- DURÁN Ramírez, Maryan Karina.
- La Obligación Tributaria. **XXII**, (2013), 9-22.
- ESCALANTE DUQUE, Marisol.
- Tratamiento Tributario y Contable de los dividendos según la Ley de Impuesto sobre la Renta Venezolana de 1999. **X**, (2000), 73-98.
- ESLAVA ZAPATA, Rolando, BUITRAGO RODRÍGUEZ, Mariana del Valle, GONZALEZ JÚNIOR, Hilário Alonso.
- La Presentación extemporánea de la Declaración Sucesoral The Untimely Presentation from the Declaration Probate. **XXV**, (2016), 9-30.
- EVANS MÁRQUEZ, Ronald.
- *Armonización Tributaria en el marco de la decisión 40 del Acuerdo de Cartagena.* **II**, (diciembre 1996), 23-42.
- FALCÓN Y TELA, Ramón.
- *Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria.* **III**, (julio 1997), 65-80.
- FARRERAS R., Tibisay y CÓRDOVA, Jesús.
- La prescripción de la obligación tributaria en el derecho venezolano. **V**, (junio 1998), 47-60.
- FERNÁNDEZ P., Elsa y GONZÁLEZ, Salvador.
- *La Tributación indirecta a la prestación del servicio de transporte internacional de carga por carreteras entre Venezuela y Colombia.* **VIII**, (diciembre 1999), 229-242.
- FERREIRO L., José Juan.
- El Estatuto del Contribuyente. **IV**, (diciembre 1997), 13-24.
- FRAGA PITTALUGA, Luis.
- El juicio fiscal contra los responsables tributarios por representación. **VI**, (diciembre 1998), 103-120.
- FRANCO, Freddy A.
- *El Impuesto sobre la Renta en Venezuela. Su pasado, presente y futuro.* **II**, (diciembre 1996), 279-312.
- GALLEGO, Juan Carlos.
- *Interpretación constitucional de normas tributarias de excepción.* **VIII**, (diciembre 1999), 137-156.

- GARCÍA FRÍAS, Ángeles.
- Cláusula Arbitral en el Modelo de Convenio de la OCDE y convenio Europeo de Arbitraje. **XIX**, (2010), 161-192.
- GARCÍA OSÍO, Gustavo, RODRÍGUEZ BALSÁ, Rafael y SALVATO DE FIGUEROA, Silvia.
- *Ingresos fiscales y tributación no petrolera en Venezuela*. **I**, (junio 1996), 173-242.
- GARNICA, Onéximo.
- Los concordatos tributarios. **V**, (junio 1998), 61-68.
- GARNICA PRATO Onéximo.
- Las Contribuciones especiales en el Ordenamiento Tributario Venezolano. **XI**, (2001), 27-50.
- GIL OCHOA, Marianna Elizabeth.
- La Entelequia de la Ejecución de Sentencias de condena en contra de la Administración Tributaria en el Contencioso Tributario. **XXI**, (2011), 23-51
- GIL RODRÍGUEZ, Isabel.
- “El impuesto sobre la renta de las personas físicas como tributo descentralizado en España”. **XIX**, (2010), 89-126.
- GIL RODRÍGUEZ, Isabel.
- “La elaboración de los informes técnicos económicos en las tasas por prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas”. **XXI**, (2012), 53-86.
- GOMAR, Juan Ignacio.
- *Una perspectiva de la financiación municipal española*. **VIII**, (diciembre 1999), 211-226.
- GONZÁLEZ GLARZA, José Luis y PULGAR, Aida.
- *El Ingreso de Venezuela al Merco-sur: Implicación en el ámbito aduanero y comercial*. **XX**, (2011), 11-28.
- GONZÁLEZ GLARZA, José Luis y PULGAR, Aida.
- *El principio Solve Repete: La derogación del Artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas Venezolanas*. **XXI**, (2011), 11-22.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio.
- *Medios de defensa del Contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta*. **I**, (junio 1996), 49-58.
- GONZALEZ GARCIA, Eusebio.
- Efectos de la Ley del Presupuesto sobre el Ordenamiento Tributario. **XI**, (2001), 23-25.
- GONZÁLEZ S, Manuel.
- *Algunos aspectos jurídico-financieros de las ayudas comunitarias*. **III**, (julio 1997), 203-220.
- GONZÁLEZ TAMAYO, Jorge Luis.
- Conexiones entre Fiscalidad y Medio Ambiente. **XII**, (2002-2003), 169-190.
- GUEVARA, Eduardo.
- *La Renta Extrafiscal en la Representación Bancaria*. **IX**, (enero 2000), 9-16.
- GUERVOS MAILLO, María Ángeles.
- *Los recargos tributarios autonómicos como instrumento de protección ambiental*. **I**, (junio 1996), 155-170.
- GUEVARA CÁRDENAS, Eduardo.
- *Aspectos positivos del federalismo fiscal de Venezuela y España*. **I**, (junio 1996), 71-100.
- GUEVARA, Rubén Eduardo.
- Algunas notas sobre el régimen fiscal del juego en Venezuela. **III**, (julio 1997), 165-176.
- GUEVARA, Eduardo.
- Opciones tributarias para los estados y municipios en el proceso de descentralización. **V**, (junio 1998), 89-110.
- HERNANDEZ F, Ridelis Ch.
- *Tributación Regional y Autonomía Fiscal en el Estado Zulia*. **IX**, (enero 2000), 199-212.
- HERRERA, Pedro Manuel.
- El principio del neto subjetivo y la tributación de la familia en España. **V**, (junio 1998), 69-86.
- HORTOLA RODRIGUEZ, José Eduardo y PALACIOS VILLALBA, Leonardo E.

- El Sistema Tributario Municipal y la Voracidad Fiscal. **X**, (2000), 171-177.
- JAIME GUERRERO, Yolanda.
- La experticia en el Recurso Contencioso Tributario. **XV**, (2005), 13-26.
- LAGO MONTERO, José María.
- Procedimientos para hacer efectiva la responsabilidad patrimonial del estado legislador en materia Tributaria. **XIX**, (2010), 127-138.
- LARRAZABAL M., Ernesto.
- La Renta Mundial en la Legislación Tributaria Venezolana y su Vinculación con el Principio de Territorialidad. **XVI**, (2005), 63-108.
- LEJARZA A., Jacqueline T.
- *La cláusula de descentralización territorial como fuente del poder tributario derivado a favor de los estados federados*. **I**, (junio 1996), 101-118.
- LEÓN ROJAS, Andrés Eloy.
- *La transferencia de beneficios al exterior*. **I**, (junio 1996), 21-36.
- LEÓN ROJAS, Andrés Eloy.
- *La Imposición de las Rentas de las Empresas en las Zonas de Integración*. **II**, (diciembre 1996), 105-130.
- LIFSCHITZ, Nora Beatriz.
- *Capacidad contributiva y fines extrafiscales de la Tributación*. **VII**, (junio 1999), 47-64.
- LÓPEZ, Carmen Adela.
- *Ética Social y Cultura Tributaria*. **III**, (julio 1997), 13-24.
- LÓPEZ, Jaime Nicolás.
- *La deuda pública en el contexto de libre mercado y su efecto en la tributación*. **I**, (junio 1996), 143-154.
- LÓPEZ, Carmen Adela.
- *Reforma del Estado y Tributación*. **V**, (junio 1998), 111-122.
- LÓPEZ, Jaime Nicolás.
- *Naturaleza de actas en la comprobación de obligaciones fiscales*. **V**, (junio 1998), 123 -134.
- MALAVE GONZALEZ, Beltrán Enrique.
- *La Emisión de Facturas y otros Documentos equivalentes (Régimen Jurídico Tributario Venezolano)*. **X**, (2000), 49-71.
- MANTILLA G, Samuel E.
- *Tributación en la Era Digital*. **IX**, (enero 2000), 37-62.
- MARÍN, Yajaira.
- *Consideraciones sobre el Régimen Impositivo del Impuesto sobre la Renta en el Sector Agropecuario*. **II**, (diciembre 1996), 221 -232.
- MAVAREZ BRAVO, Raymar.
- *Acerca de la Tributación en el comercio Electrónico*. **XVII**, 11-22
- MAZA LABRADOR, Xiomara.
- *La Cultura Tributaria*. **VI**, (diciembre 1998), 33-42.
- MEJIAS BETANCOURT, José Amando.
- *La Naturaleza Tributaria del Aporte "Banavih"*. **XVIII**, (2009), 83-100.
- MEJÍA BETANCOURT, José Amando.
- *La estructura del procedimiento de fiscalización y determinación en el Código Orgánico Tributario*. **XIX**, (2010), 193-212.
- MEJÍA BETANCOURT, José Amando.
- *La Exoneración Tributaria*. **XXII**, (2013), 91-132.
- MENDOZA D., Gerardo.
- *El esquema de la tributación agrícola en Venezuela es lesivo para la seguridad alimentaria*. **IV**, (diciembre 1997), 93-104.
- MENDOZA D., Gerardo.
- *Resultados de un diagnóstico de campo confirmativo de la confiscatoriedad y regresividad de la Ley de ICSVM en las empresas agropecuarias*. **VI**, (diciembre 1998), 231-254.
- MENDOZA, Gerardo.
- *Contabilidad Agropecuaria. Costos Ganaderos e Implicaciones Tributarias*. **IX**, (enero 2000), 113-121.
- MENDOZA PÉREZ, Luis.
- *Las competencias exclusivas en el marco de la descentralización: incidencia tributaria en la Gobernación*

- del Estado Táchira (Vene-zuela)*. **VI**, (diciembre 1998), 63-78.
- MERINO, Alberto.
- La Interrupción de las actuaciones inspectoras y sus efectos sobre la prescripción tributaria en el derecho español. **IV**, (diciembre 1997), 37-46.
- MIRANDA PÉREZ, Armando.
- *El principio de la generalidad en materia tributaria*. **II**, (diciembre 1996), 155-176.
- MIRANDA PÉREZ, Armando.
- Régimen jurídico de las ayudas y subvenciones públicas y transferencias presupuestales, el caso de España y México. **III**, (julio 1997), 179-202.
- MIRANDA PÉREZ, Armando.
- El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal. **V**, (junio 1998), 25-44.
- MIRANDA, Armando.
- *El principio constitucional de igualdad en materia fiscal (Especial referencia al caso español)*. **VIII**, (diciembre 1999), 157-184.
- MOJICA, Pedro O.
- *La Expresión «requisitos» del parágrafo segundo del artículo 92 del Reglamento de los Regímenes Especiales, referida a la base imponible en aduanas*. **II**, (diciembre 1996), 263-276.
- MONCADA GIL, Luis Humberto.
- Aplazamiento y fraccionamiento de pago: Una visión comparada desde la legislación española y venezolana. **XII**, (2002-2003), 277-313.
- MONTAÑO GALARZA, César.
- La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las Constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina. **XIII**, (2004), 11-55.
- MORATAL ORÓN, Germán.
- *Criterios de cuantificación del impuesto sobre la renta de las personas físicas en España y otros países Europeos*. **VIII**, (diciembre 1999), 265-284.
- MORENO DE RIVAS, Aurora.
- *El sistema tributario en Venezuela*. **I**, (junio 1996), 37-48.
- MORILLO CARIA, María Gloria.
- Alcance de los deberes formales del Iva en Venezuela. **XIX**, (2010), 139-160.
- MURGA DIAZ, Carlos.
- Régimen de Renta Mundial en Venezuela. **XVII**, 23-53.
- MORILLO CARIA, María Gloria.
- Capital Social, Gerencia, Divulgación y Cultura Tributaria. **XVII**, 101-122.
- OBERTO A, Karla Beatriz.
- *Los Estados dentro del Proceso de Descentralización Fiscal*. **IX**, (enero 2000), 131-167.
- OCHOA C, Nairobi.
- *Análisis de la Influencia del Principio de Renta Mundial, el concepto de Residencia y el Establecimiento Permanente consagrado en la Ley de Impuesto Sobre la Renta Venezolana (1999) en los Conflictos de Doble Imposición Internacional*. **IX**, (enero 2000), 63-90.
- OLIVEROS MÁRQUEZ, Jesús Manuel
- Generalidades sobre Ética y la Tributación. 4 Ed. Digital, **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018), 43-59.
- ORTÍZ, Bella Yolanda.
- *Derechos de los Contribuyentes y sus medios de defensa administrativos*. **VI**, (diciembre 1998), 45-62.
- PAÉZ GARCÍA, Gerardo.
- *Comentarios a las ordenanzas Municipales en materia de juegos en general*. **VII**, (junio 1999), 215-224.
- PACHECO G, Adrian , VILLALBA G. Leonardo E., GUILLEN, Glagys Maribel.
- Axiología Textual Tributaria en las Alcaldías Públicas Municipales del Estado Carabobo. 4 Ed. Digital, **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018), 9-30.
- PACHECO SOTILLO, Mariohr.
- La ejecución de Sentencia en el

- Proceso Contencioso Tributario por repetición de pago en Venezuela. **XX**, (2011), 65-93.
- PAGÈ I GALTÈS, Joan.
- La configuración Latinoamericana en Materia de Notificaciones Tributarias. **XII**, (2002-2003), 7-74.
- PALACIOS M., Leonardo.
- Interpretación de las normas sobre los efectos del pago del dozavo como anticipo en el Impuesto a los Activos Empresariales. **IV**, (diciembre 1997), 25-36.
- PEREZ MORENO, SALVADOR, GARCIA LIZANA, Antonio.
- Keynes y la Incidencia de la distribución de la Renta en el consumo: El caso de la Política Fiscal Redistributiva en España. **XV**, (2005), 51-71.
- PÉREZ VALENCIA, Maritza Tatiana.
- La Política Fiscal en el Ecuador Análisis Teórico de los Tributos. **XII**, (2002-2003), 191-215.
- PERNÍA REYES, Mauricio Rafael.
- La Naturaleza Jurídica de las Ventajas Especiales Mineras en Venezuela. **XXIV**, (2015), 87-102.
- PINA FANEITE, Freddy Orlando, VILLALBA GONZÁLEZ, Leonardo Ernesto.
- Nuevos Retos para el Talento Humano y la Gestión Gerencial en el Área Tributaria. **XXV**, (2016), 38-49.
- PINA FANEITE, Freddy Orlando, VILLALBA GONZÁLEZ, Leonardo Ernesto.
- Implicaciones de la Cultura Tributaria y Responsabilidad Social Empresarial hacia el Entorno Socio Comunitario del Trabajador en Venezuela. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2016), 9-19.
- PORRAS, Carmen.
- *Responsabilidad del Comisario en las Sociedades Mercantiles*. **IX**, (enero 2000), 123-129.
- PORTILLO F., Edín José.
- *Aspectos resaltantes del Convenio celebrado entre Francia y Venezuela para evitar la doble tributación y prevenir...* **VII**, (junio 1999), 139-194.
- PULGAR LEÓN, Aidé y GONZÁLEZ GALARZA, José Luis.
- Improcedencia del cobro de los intereses moratorios en la admisión temporal. **XIX**, (2010), 65-88.
- PULGAR, Lissbeth.
- *Los Tratados sobre doble imposición en las negociaciones internacionales de inversión*. **VII**, (junio 1999), 195-204.
- PLAZAS, Mauricio A.
- *Los Tributos vinculados*. **VIII**, (diciembre 1999), 41-92.
- RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro.
- Amparo tributario o tributos amparados en el impuesto a las ventas al mayor. **III**, (julio 1997), 43-50.
- RANGEL GUERRERO, Christi.
- Instrumentos fiscales al servicio del ambiente. Una opción postergada en Venezuela. **XIII**, (2004), 133-154.
- RIGHETTINI, T. y GUTIÉRREZ, V.
- Gravabilidad de los enriquecimientos generados por los bonos Brady. **III**, (julio 1997), 135-148.
- RIOS HERNÁNDEZ, Wilman José.
- El Cobro Ejecutivo en el Nuevo Código Orgánico Tributario Venezolano (2014) y la Inminente Violación de Derechos Constitucionales 3 Ed. Digital, **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017), 21-37.
- RIVAS NIETO, Estela.
- La configuración Jurídico-Tributaria de los Aranceles Notariales y Registrales. **XII**, (2002-2003), 147-167.
- RIVERA GONZÁLEZ, Rosmary y PÉREZ HERRERA, Pablo José.
- Régimen jurídico tributario de la exención del Impuesto sobre la Renta en Venezuela. **XIX**, (2010), 213-238.
- RIVERA MORALES, Rodrigo.
- El Proceso Ejecutivo Fiscal. **XIX**, (2010), 289-318.

- RODRIGUEZ F, Nancy Lorena.
- *Los Tributos derivados de la Explotación de Minerales no Metálicos transferidos al Estado Táchira*. **IX**, (enero 2000), 169-197.
- RODRÍGUEZ, José Gregorio.
- *El arbitraje como medio de defensa del contribuyente e instrumento de recaudación efectivo para...* **VII**, (junio 1999), 99-116.
- RODRÍGUEZ, Ramón Luis.
- *En torno a la retroactividad de normas tributarias*. **II**, (diciembre 1996), 177-206.
- RODRÍGUEZ SALÓM, Román.
- *Descentralización y tributación*. **I**, (junio 1996), 119-142.
- ROJAS SABORÍO, Ingrid.
- *El Decreto-Ley en materia tributaria: Comentarios a la jurisprudencia del tribunal constitucional español y su estudio comparativo con la jurisprudencia de la sala constitucional Costarricense*. **VIII**, (diciembre 1999), 185-208.
- ROJAS SERRA, Marireina.
- *El Poder Tributario de las comunidades autónomas en España*. **VII**, (junio 1999), 119-136.
- ROMANO, Ana M. Y RUIZ, Edgar.
- *Efectos prospectivos particulares de la aplicación del convenio firmado por Venezuela y EEUU, la ley vi-gente de I.S.L.R y el proyecto de Re-forma de la ley I.S.L.R*. **VIII**, (diciembre 1999), 243-262.
- ROMERO DELGADO, Darío.
- *Análisis crítico del criterio de la Administración Tributaria Nacional en cuanto a la forma de...* **VII**, (junio 1999), 83-96.
- ROSALES D., Thania M.
- *La evasión y elusión tributarias en las actividades de libre ejercicio profesional*. **IV**, (diciembre 1997), 77-90.
- SÁAVEDRA, Mariela.
- *La Triada de la Obligación Tributaria de los Precios de Transferencia en la República Bolivariana de Venezuela*. **XXII**, (2013), 73-90.
- SÁNCHEZ, Indira.
- *La figura de la analogía en la exención tributaria*. **IV**, (diciembre 1997), 47-68.
- SÁNCHEZ M., Marínés.
- *Descentralización Fiscal en Venezuela*. **VI**, (diciembre 1998), 11-30.
- SANTA – BARBARA. Jesús.
- *Ley General Tributaria Española*. **VI**, (diciembre 1998), 123-172.
- SERRANO ANTÓN, Fernando.
- *El tributo ambiental: aplicación y efectividad sobre el medio ambiente*. **III**, (julio 1997), 81-94.
- SOLA MARTINEZ, Yennifer Cristina.
- *Incidencias de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros para la formación de la Cultura Tributaria en Venezuela*. **XXI**, (2012), 87-97.
- SOLÓRZANO, Rafael.
- *Política y Administración Tributaria en Venezuela y Agenda para los años noventa*. **II**, (diciembre 1996), 235-260.
- SUAREZ ALVAREZ, José Clímaco.
- *El Impuesto a los Activos Empresariales* **XI**, (2001), 19-21.
- SUÁREZ, María.
- *Análisis de la Aplicación de los Precios de Transferencia en los Sujetos Pasivos del Impuesto sobre la Renta que celebren Operaciones con Partes Vinculadas*. **XIX**, (2010), 41-64.
- THEOHAROPOLOU, Eleni.
- *Nature e Interpretation of tax law*. **IV**, (diciembre 1997), 133-148.
- TORRES MORILLO, Ytalo Antonio.
- *Autonomía del Sistema Tributario Sancionador o ¿Simplemente un fin Didáctico*. **XVII**, 55-82.
- TROYA JARAMILLO, José Vicente.
- *Finanzas Públicas y Constitución*. **XII**, (2002-2003), 75-103.
- TROYA JARAMILLO, José Vicente.

- Régimen Tributario de las Telecomunicaciones en el Ecuador **XVIII**, (2008), 11-57.
- UCKMAR, Victor.
- *El Sistema Tributario: las instituciones, las administraciones fiscales, los contribuyentes.* **II**, Pág. 207-218.
- URDANETA SALGUERO, Guillermo y PALACIOS VILLALBA Leonardo E.
- La Utilidad del Gasto Público y el Sistema del Control en los Gobiernos Locales. **X**, (2000), 179-183.
- URQUIZU CAVALLÉ, Angel.
- Beneficios Fiscales por hijos a Cargos en España: Evolución en la Tributación sobre la Renta de las Personas Físicas. **XII**, (2002-2003), 105-146.
- VALDÉS COSTA, Ramón.
- *Las empresas multinacionales ante el Derecho Tributario.* **I**, (junio 1996), 9-20.
- VARGAS HERNÁNDEZ, José G. y CHAVEZ RAMÍREZ, Alejandra.
- Enfoque a Proceso Organizacionales en la Nueva Gertencia Pública. **XXIV**, (2015), 9-36.
- VARGAS DIAZ, Yelber Isolda.
- Estrategias para enfrentar la evasión fiscal del Impuesto al Valor Agregado en la economía informal. Caso de Estudio: Comercio sector ambulante del ramo textil en el Municipio San Cristóbal.. **XVI**, (2005), 63-108.
- VERGARA SANDOVAL, Rafael
- Principios Constitucionales en el ordenamiento jurídico de la República de Bolivia. **XIV**, 13-41.
- VIGILANZA GARCIA, Adriana.
- El Poder Tributario antes y después de la Constitución de 1999. **X**, (2000), 137-167.
- VILLALBA G, Leonardo Ernesto.
- Cultura Tributaria, Percepción y Representación desde la Experiencia Investigativa. **XIX**, (2010), 271-288.
- VILLALBA G., Leonardo E., GUILLEN, Gladys - PACHECO G, Adrian.
- El Tributo como tema de Investigación en la Escuela de Administración Comercial y Contaduría Pública, Campus de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo. **XXIII**, (2014), 9-24.
- VILLALBA G., Leonardo E., - PACHECO G, Adrian.
- Gestión Tributaria Municipal: Líneas de acción para la Elaboración de un Código de ética. **XXIII**, (2014), 25-49.
- VILLALBA G., Leonardo E., GUILLEN, Gladys.
- Relación Dialigante en la Investigación tributaria de Postgrado en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo. **XXIV**, (2015), 69-85.
- VILLALBA G., Leonardo E., GUILLEN, Gladys.
- Metacognición Holográfica y Metaconocimiento Tributario bobo. **XXIV**, (2015), 103-125.
- VILLALBA G., Leonardo E., GUILLEN, Gladys, MCs. PACHECO G, Adrian.
- Sujeto Tributario, Histórico y Social la Trilogía Necesaria. 3 Ed. Digital, **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017), 53-72.
- VILLALBA G., Leonardo E., GUILLEN, Gladys, MCs. PACHECO G, Adrian.
- Ética y Tributación ¿Una Cuestión de Cultura?. 3 Ed. Digital, **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017), 73-94.
- VILLALBA G., Leonardo E., PACHECO G, Adrian, GUILLEN, Gladys Maribel.
- Cultura Tributaria y su Discurso Teórico, 4 Ed. Digital, **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018), 61-82..
- VILLEGAS MORENO, José Luis.
- Configuración de las Haciendas locales en la Constitución de 1999 **X**, (2000), 9-26.
- VISO, Angel Gabriel.
- Reflexiones sobre las unidades tributarias. **III**, (julio 1997), 149-158.
- VRASMATAS, Jenny- HULETT R., Neyi Lizzet.
- Compendio Legal Tributario para los

Servicios de Telecomunicaciones. **XVIII**, (2009), 145-167
 ZAMBRANO CASANOVA, Crisithina - HULETT RUBIO, Neyi Lizzet.
 • Inconstitucionalidad de los principios del Derecho Tributario sobre el gravamen de los dividendos establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta. **XVIII**, (2009), 59-82.
 ZAMBRANO CASANOVA, Crisithina - HULETT RUBIO, Neyi Lizzet.

- El Comercio Informal: Cumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto al valor Agregado. **XXIII**, (2014), 9-24.
 ZAMBRANO OROZCO, Atadid Desirre.
 • Impacto de las Perspectivas de Producción de Conocimiento sobre las Ciencias Administrativas. **XXV**, (2016), 31-37.

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

- Constitucionalidad de la Resolución N° 32 emanada del Superintendente Nacional Tributario. **XII**, (2002-2003), 447-462.

CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO.

- Recurso de Revisión Interpretación del artículo 136 del Código Orgánico Tributario, **XIV**, (15/11/2004), 252-267.

CONSEJO JURISPRUDENCIAL.

DE SANTIS RAMOS GABRIEL

- El Principio de la Legalidad Tributaria en la fijación de las Tasas por los Servicios Registrales y Notariales (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, **XIV**, del 14 de septiembre 2004), 324-330.

DECRETO LEY DE REGISTRO PUBLICO Y DEL NOTARIADO.

- Nulidad por inconstitucionalidad Art. 15 Constitucionales los Art. 14, 62 y 66, **XIV**, (14/09/2004), 299-323.

FRANQUEO POSTAL.

- Precio Público y no Tributo, Resoluciones 389 y 390 del 05/12/1994 dictadas por el entonces Ministerio de Transporte y Comunicaciones, Nulidad por inconstitucionalidad, **XIV**, (05/08/2004), 268-298.

GUEVARA, Eduardo.

- Extracto de Sentencias del Tribunal Supremo de Justicia. **IX**, (enero 2000), 251-269.

- Extracto de Sentencias del Tribunal Supremo de Justicia. **X**, (2000), 191-228.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-RETENCIONES.

- El rechazo de la deducción del gasto por falta de retención no es sanción sino requisito de admisibilidad. **XII**, (2002-2003), 558-575.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-RETENCIONES.

- Intereses Moratorios (Apelación procedencia de reparo) . **XIII**, (junio 2004), 241-255.

LA ROCHE, Humberto J.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia. **VI**, (diciembre 1998), 283-303.

LEY ORGANICA DE ADUANAS (1999).

- Desaplicación del artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas. (Medida cautelar). **XIII**, (mayo 2004), 191-199.

ORDENANZA MUNICIPAL SOBRE JUEGOS Y APUESTAS.

- Nulidad por inconstitucionalidad e ilegalidad. **XIII**, (mayo 2004), 200-211.

ORDENANZA MUNICIPAL SOBRE SERVICIO DE ASEO URBANO Y DOMICILIARIO.

- Nulidad parcial por inconstitucionalidad. **XIII**, (junio 2004), 212-219.

PODER TRIBUTARIO LOCAL Y TRIBU-TACIÓN AL SECTOR DE TELECOMU-NICACIONES.

- Nulidad por inconstitucionalidad e ilegalidad, **XIV**, (03/08/2004), 224-251.

PROVIDENCIAS ADMINISTRATIVAS 1454 Y 1455 DEL SENIAT (2002).

- Nulidad por inconstitucionalidad e ilegalidad. **XIII**, (abril 2004), 241-255.

RESOLUCION DEL SENIAT POR CIERRE DE ESTABLECIMIENTO

- Acción de Amparo Constitucional, **XIV**, (17/09/2004), 330-365.

SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES DE INSTANCIA Y DEL TRIBUNAL SUPRE-MO DE JUSTICIA.

1. Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario.
 - Sentencia del 28 de marzo del 2000 del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario que declara la inconstitucionalidad de la Ordenanza de Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio del Municipio Iribarren del Estado Lara. **XI**, (2001), 183-184.

SENTENCIA N° 318 DEL 06-02-96 DEL TRIBUNAL SUPERIOR QUINTO DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.

- Caso Universidad Católica del Táchira (UCAT). **XI**, (2001), 185-187.

2. Tribunal Supremo de Justicia.
SENTENCIA N° 1649.

- Tribunal Superior en lo contecioso. Caso Spermecardo las Veinticuatro Horas **XVIII**, (mayo 2009), 284-291.

SENTENCIA N° 2079

- Ratificando la Sentencia N° 318 del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario ya citada. Universidad Católica del Táchira (UCAT). **XI**, (03-10-2001), 191-193.

SENTENCIA N° 2158

- Sala Político Administrativa. Caso: Hilados Flexilón **XI**, (10-10-2001), 195-202.

SENTENCIA N° 191.

- Extracto de Sentencias de la Sala Po-

lítico - Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia. **VII**, (junio 1999), 279-303.

SENTENCIA N° 301.

- Sentencias de la Sala Constitucional. Tribunal Supremo. de Justicia. **XVII**. (2007), 125-150.

SENTENCIA N° 390.

- Sentencias de la Sala Constitucional. Tribunal Supremo. de Justicia. **XVII**. (2007), 150-159.

SENTENCIA N° 191.

- Sentencias de la Sala Constitucional. Tribunal Supremo. de Justicia. **XVIII**, (febrero 2009), 254-266.

SENTENCIA N° 00257.

- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Cervecería Regional, C.A. **XVIII**, (junio 2008), 239-245.

SENTENCIA N° 00471.

- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Carbones de la Guajira, S.A. **XVIII**, (abril 2009), 267-284.

SENTENCIA N° 00943.

- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Sucesión de Antonio Valentino Imunti. **XVIII**, (junio 2009), 292-301.

SENTENCIA N° 00964.

- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Pandock, C.A. **XVIII**, (junio 2009), 301-309.

SENTENCIA N° 00991.

- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Supply Svim, C.A. **XVIII**, (septiembre 2008), 245-255.

SENTENCIA N° 00046

- Sala Político Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Alvona C.A. **XIX**, (2010), 321-327.

SENTENCIA N° 0235

- Sala Político Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia **XIX**, (2010), 327-332.

SENTENCIA N° 00264.

- Sala Político Administrativo. Tribunal

- Supremo de Justicia. Caso Aero-panamericano C.A. **XIX**, (2010), 332-339.
- SENTENCIA 0290
- Sala Político Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Banco Occidental de Descuento, Banco Universal, (BOD). **XIX**, (2010), 340-352.
- SENTENCIA 00395
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Corporación Elice 2222, C.A. **XIX**, (2010), 353-369.
- SENTENCIA 00631
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Bingo Plaza, C.A. **XIX**, (2010), 370-380.
- SENTENCIA 00659
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Banaviv **XIX**, (2010), 381-389.
- SENTENCIA 01223
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Inversiones Compuparts C.A. **XX**, (2011), 123-130.
- SENTENCIA 0164
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Soluciones del Futuro S.A. **XX**, (2011), 131-144.
- SENTENCIA 01223
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Rendimiento obtenidos como consecuencia de la emisión de bonos. **XX**, (2011), 145-151.
- SENTENCIA 0051
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Impuesto sobre actividades económicas de Industrias, Comercio. **XX**, (2011), 152-162.
- SENTENCIA 00108
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Domesa. **XX**, (2011), 162-170.
- SENTENCIA 00145
- Sala Político Administrativo. Tribunal
- Supremo de Justicia. Caso Seguros Pirámide C.A. **XX**, (2011), 171-179.
- SENTENCIA 00163
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Diageo de Venezuela C.A. **XX**, (2011), 180-192.
- SENTENCIA 00358
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Siderúrgica del Turbio (SIDETUR) S.A. **XX**, (2011), 192-201.
- SENTENCIA 1771
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Fondo de Ahorro obligatorio de Vivienda. **XXI**, (2011), 101-129.
- SENTENCIA 01848
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Bonos por metas alcanzadas **XXI**, (2011), 130-139.
- SENTENCIA 00001
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Prerrogativas y privilegios para la República **XXI**, (2012), 139-146.
- SENTENCIA 00089
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Recaudo de Impuesto por salida al exterior. **XXI**, (2012), 146-160.
- SENTENCIA 00536
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Multa debe ser calculada a la Unidad Tributaria. **XXI**, (2012), 146-160.
- SENTENCIA N° 002-2013
- Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Area Metropolitana de Caracas. Caso Dieta Olalde, C.A. **XXII**, (2013) 155-175.
- SENTENCIA N° 003-2013
- Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Area Metropolitana de Caracas. Caso Carga Priserca, C.A. **XXII**, (2013) 176-183.
- SENTENCIA N° 68
- Sala Constitucional. Tribunal Su-

- premo de Justicia. Caso Corimon Pintura, C.A. **XXII**, (2013) 184-193.
- SENTENCIA N° 063-2013
- Tribunal Supremo de Justicia. Caso Productos Alimenticios Las Acacias, C.A. **XXII**, (2013) 194-198.
- SENTENCIA N° 105
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso de Hidrocarburos. **XXII**, (2013) 198-217.
- SENTENCIA N° 441
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Agropecuaria Flora, C.A. **XXII**, (2013) 218-224.
- SENTENCIA N° 498
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Cámara de la Industria Venezolana de Especies Alcohólicas (CIVEA). **XXII**, (2013) 225-233.
- SENTENCIA N° C-196/04
- Sentencia Cadbury Schweppesplc. y Cadbury Schweppes Overseas LTD/ Commissioners of Inland Revenue, asunto C-196/04, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de septiembre de 2006. **XXII**, (2013) 233-235.
- SENTENCIA N° 00257
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Venezolano de Crédito, S.A. Banco Universal. **XXIII**, (2014), 66-79.
- SENTENCIA N° 278
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Cámara de Comercio e Industria del Estado Bolívar e Inversiones Triven S.A. **XXIII**, (2014), 79-105.
- SENTENCIA N° 00815
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Fisco Nacional vs. Tamayo & CIA., S.A. **XXIII**, (2014), 105-125.
- SENTENCIA N° 00979
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Reyco 9000 Ingeniería, C.A. **XXIII**, (2014), 125-137.
- SENTENCIA N° 01013
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Fisco Nacional. **XXIII**, (2014), 137-147.
- SENTENCIA N° 68
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Nulidad por Inconstitucionalidad del artículo 46 del Código Orgánico Tributario. **XXIII**, (2014), 147-165.
- SENTENCIA N° 00381
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Fisco Nacional. Traspasos de mercancías, se consideran como un retiro desincorporación de bienes, por lo que a tenor de lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de los años 1999 y 2002. **XXIV**, (2015), 128-133.
- SENTENCIA N° 00543
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Readmisión del expediente judicial de la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos. **XXIV**, (2015), 134-142.
- SENTENCIA N° 335
- Sala Penal. Tribunal Supremo de Justicia. Los funcionarios militares pertenecientes al Resguardo Nacional Aduanero y Tributario no son competentes para practicar fiscalización ni para levantar actas o emitir multas. **XXIV**, (2015), 143-149.
- SENTENCIA N° 00706
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Requisitos de la deducibilidad del gasto para determinar el Impuesto sobre La Renta por concepto de obsequios de mercancía. **XXIV**, (2015), 150-159.
- SENTENCIA N° 00814
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. La graduación de las sanciones de multa en las que se verifique la existencia de circunstancias atenuantes y/o agravantes deberá hacerse de forma prudencial y

- conforme a los parámetros. **XXIV**, (2015), 159-170.
- TIMBRE FISCAL COMPETENCIAS.**
- Prevalencia de la Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano sobre el Decreto Ley de Timbre Fiscal y la Ley de Timbre Fiscal del Estado Miranda. **XII**, (2002-2003), 462-498.
- TIMBRE FISCAL INCONSTITUCIONALIDAD.**
- Nulidad por inconstitucionalidad de los Artículos 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16 de la Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano de Caracas. **XII**, (2002-2003), 499-537.
- TIMBRE FISCAL COMPETENCIA.**
- Ley de Timbre Fiscal del Estado Vargas prevalece sobre el Decreto - Ley de Timbre Fiscal. **XII**, (2002-2003), 537-557.
- TRIBUTACION A EMPRESAS PETROLERAS.**
- Interpretación vinculante de los artículos 304, 156 y 180, primera parte, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, **XIV**, (04/03/2004), 169-223.
- VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.**
- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1994-95. **I**, (junio 1996), 299-319.
- VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.**
- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1995-96. **II**, (diciembre 1996), 345-367.
- VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.**
- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1995-96. **III**, (julio 1997), 273-286.
- VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.**
- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1996-97. **IV**, (diciembre 1997), 177-194.
- VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.**
- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1997-98. **V**, (junio 1998), 171-189.
 - Extracto de Sentencias de la Sala en Pleno de la Corte Supremo de Justicia. **VIII**, (diciembre 1999), 353-373.
 - Contribución Especial de Paro Forzoso: Suspensión temporal de efectos. **XV**, (2005), 220-225.
 - Cierre de establecimiento: Nulidad por inconstitucionalidad del encabezado y del parágrafo 1° Art. 16 de la Ordenanza sobre tarifas del Servicio de Aseo Urbano y Domiciliario en el Municipio Libertador del Distrito Federal del 27/07/1999. **XV**, (2005), 226-228.
 - Medidas cautelares en materia tributaria: Procedimiento de apelación. **VIII**, (2005), 229-234.
 - Aclaratoria del fallo: Lapso para solicitar aclaratoria, ampliación y rectificación de las sentencias. **XV**, (2005), 234-237.
 - Extinción de la obligación tributaria: La Compensación. Carácter de los anticipos o dozavos del IAE como débitos fiscales. **XV**, (2005), 244-249.
 - Apelación en materia tributaria: Requisitos de procedencia. **XV**, (2005), 249-252.
 - Competencia de Tribunal Contencioso Tributario Vigencia de las leyes tributarias: Competencia para conocer los recursos contra los actos tributarios de los efectos generales o particulares. Vigencia de las leyes tributarias. **XV**, (2005), 253-280.
 - Regulación de competencia: Domicilio fiscal de recurrente como criterio atributivo de la competencia territorial. **XV**, (2005), 281-285.
 - Medidas Cautelares en materia tribu-

- taria: Requisitos de Procedencia. **XV**, (2005), 285-293.
- Acumulación de procesos transacción Tributaria: Supuestos de procedencia en la acumulación de procesos. Requisitos concurrentes para la admisión de la transacción tributaria. **XV**, (2005), 293-297.
 - Amparo tributario y amparo constitucional. Notificación al Síndico Procurador Municipal: Diferencia entre las acciones de Amparo Tributario y Constitucional. Notificación al Síndico Procurador Municipal. **XV**, (2005), 297-305.
 - Régimen fiscal de mercancías en Puertos Libres. Improcedencia de la deducción de créditos fiscales: Régimen fiscal de mercancías en Puertos Libres. Improcedencias de la deducción de créditos fiscales. **XV**, (2005), 305-328.
- DECLARACION A LA ADMINISTRACION ADUANERA.**
- Obligación general de declarar a la Administración aduanera la mercancía objeto de importación y exportación Diferencia entre Derecho Arancelario y control aduanero. **XVI**, (20/07/2005), 269-289.
- APELACION EN MATERIA TRIBUTARIA RECURSO DE HECHO COMISO A LA MERCANCIA.**
- Apelación: Determinación quantum del recurso. Recurso de hecho: Procedencia Comiso: Sanción de carácter pecuniario. **XVI**, (03/08/2005), 289-297.
- ACTO ADMINISTRATIVO DE CARACTER TRIBUTARIO.**
- Motivación del acto en materia tributaria. Vicio de incongruencia negativa. **XVI**, (04/08/2005), 297-312.
- COMPETENCIA DE LA SALA POLITICO ADMINISTRATIVA.**
- Nulidad por inconstitucionalidad e ilegalidad de la Providencia Administrativa N° 0056 del 27/01/2005, del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) Principios Tributarios. **XVI**, (04/08/2005), 312-325.
- IMPUESTO AL CONSUMO POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES: ILICITO CONTINUADO.**
- Cálculo de la sanción por incumplimiento de deberes formales: Ilícito continuado, (11/08/2005). **XVI**, 325-330.
- IMPUESTO SOBRE LA RENTA INTERESES MORATORIOS.**
- Impuesto sobre la Renta: Exoneración. Intereses Moratorios: Exigibilidad, /28/09/2005). **XVI**, 330-340.
- NULIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD.**
- Nulidad por inconstitucionalidad de los artículos 34 y 35 de la ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), 12/12/2005). **XVI**, 341-344.
- NULIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD.**
- Nulidad por inconstitucionalidad de los artículos 34 y 35 de la ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), 12/12/2005). **XVI**, 341-344.
- COMPETENCIA DE LA SALA POLITICO ADMINISTRATIVA.**
- La competencia para conocer de los actos administrativos dictados por la Administración Tributaria de carácter autorizatorio - como lo son las licencias para el expendio de bebidas alcohólicas -, corresponde a los Juzgados Superiores Estadales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. (2016) **XXV**, 53-62.
- SALA CONSTITUCIONAL**
- La interpretación constitucional de la sentencia n.º 301 del 27 de febrero de 2007, se adecúa al supuesto normativo previsto en los artículos 104, segundo aparte, y 107 de la vigente Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y Trabajadoras de 2012 respecto al cálculo de las contribuciones, tasas o impuestos sobre la base del salario normal correspondiente

al mes anterior aquél en que se causó. (2016) **XXV**, 63-81.

SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

- Ingresos brutos por operaciones con títulos de deuda pública y por diferencial cambiario no deben incluirse en la base imponible del impuesto a las actividades económicas. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 97-145.

SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

- Es una obligación de la Administración Tributaria realizar un análisis previo a la admisión del recurso jerárquico según las causales establecidas en el Código Orgánico Tributario sin que ello represente un límite al derecho fundamental al libre acceso a la justicia. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 146-155.

SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

- El abono en cuenta consiste en la acreditación o anotación en el haber que hace el deudor del gasto en una cuenta a nombre una persona jurídica o natural, de una cantidad determinada, pues, desde ese momento se considera que existe una disponibilidad jurídica, independientemente de la disponibilidad económica que pueda existir. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 155-164.

SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

- En la figura de la responsabilidad solidaria regulada especialmente tanto

en el Código Orgánico Tributario, como en el Código Civil, el obligado solidariamente lo está al lado o junto al contribuyente, de manera que la Administración puede legítimamente exigir el cumplimiento de la misma al uno o al otro de manera disyuntiva, o mejor, indistintamente a cualquiera de los dos obligados existir. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 164-170.

SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

- Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones. 4 Ed. Digital **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018) 85-96.

SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

- Para la determinación del enriquecimiento neto gravable y las deducciones permitidas respecto de éste, las pérdidas que se generasen en el ejercicio gravable de los bienes utilizados por los contribuyentes para la producción de su enriquecimiento tales como las verificadas por casos de destrucción, rotura, consunción, desuso y sustracción, serán deducibles cuando no hubieren sido compensadas por seguros u otras indemnizaciones y no fuesen imputadas al costo de las mercancías o de los servicios. 4 Ed. Digital **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018) 97-111.

MISCELÁNEAS*

- A Paul SIBILLE, in perpetuum memoriam. **II**, (diciembre 1996), 371-376.
- Anticipos ¿Pago o abono en cuenta?. **V**, (junio 1998), 199-200.
- Avances del doctorado en derecho tributario de la red Alfa “Francisco de Vitoria”. **II**, (diciembre 1996), 377-378.
- Calendario de Contribuyentes Espe-

* Se incluye en esta sección de “Misceláneas” el índice Acumulado de la antes denominada Sección de “Noticias, Comentarios, Reseñas y Documentos Tributarios”, por ser estas secciones afines.

- ciales para el año 2005. Providencia Administrativa N° 0668 del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. Gaceta Oficial N° 38.096. **XIV**, de fecha (29/12/2004), 377-381.
- Casana Merino, F: El Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. **III**, (julio 1997), 294-297.
 - Comentarios Analíticos del Código Orgánico Tributario. **VI**, (diciembre 1998), 307-313.
 - Conclusiones de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. **VI**, (diciembre 1998), 321-323.
 - Comentarios sobre algunas Leyes. **VII**, (junio 1999), 307-311.
 - Conclusiones de las Jornadas venezolanas de Derecho Tributario. **VI**, (diciembre 1998), 325-327.
 - Conclusión de la XVIIIª Jornada Colombiana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 380-385.
 - Doctrado en Derecho Tributario del Programa Alfa de la Unión Europea. **I**, (junio 1996), 323-323.
 - Doctorado en Derecho Tributario de la Red Francisco de Vitoria del Programa Alfa de la Unión Europea. **V**, (junio 1998), 201-203.
 - El Régimen Tributario en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. **X**, (2000), 185-190.
 - El Sistema Tributario Municipal y la Voracidad Fiscal. **X**, (2000), 171-177.
 - En las exenciones del Impuesto sobre la Renta el contribuyente lo que deja de cumplir es sólo el pago. **III**, (julio 1997), 305-306.
 - Fernández Torres, Juan Ramón. La formación histórica de la jurisdicción contencioso-administrativo (1845-1868), Civitas, Madrid, 1998, 665 páginas. **VIII**, (diciembre 1999), 407-408.
 - Fichas bibliográficas. **VIII**, (diciembre 1999), 413-468.
 - Índice de Precios al Consumidor (IPC) en Venezuela. **XIII**, (enero 1997 a junio 2004), 257.
 - Índice de Precios al Consumidor (IPC), **XIV**, de enero 1997 a diciembre 2004 , 382-382.
 - La defensa del contribuyente frente a la Administración. **VI**, (diciembre 1998), 315-320.
 - La enseñanza del Derecho Tributario (Texto de la ponencia presentado por el autor en los actos conmemorativos del “70 aniversario de Diritto e Práctica Tributaria”, Génova, julio 1999”. **VIII**, (diciembre 1999), 377-387.
 - La gestión de los tributos locales aspectos competenciales. **VIII**, (diciembre 1999), 403-406.
 - La simplificación del ordenamiento tributario (Desde la perspectiva constitucional). **VIII**, (diciembre 1999), 389-393.
 - La Utilidad del Gasto Público y el Sistema de Control en los Gobiernos locales. **X**, (2000), 179-183.
 - Más del 80% de los derechos litigiosos los pierde el Fisco en los Tribunales Superiores de lo Contencioso-Tributario. **I**, (junio 1996), 324-325.
 - Memorias de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. **I**, (junio 1996), 331-334.
 - Palabras pronunciadas por el Rector de la Universidad Católica del Táchira José del Rey Fajardo con ocasión del acto de conferimiento del doctorado Honoris Causa al maestro Salmantino Dr. Eusebio González. 6 de diciembre de 1999. **VIII**, (diciembre 1999), 409-411.
 - PANIANGUA SOTO, F.: Impuesto sobre la propiedad inmobiliaria: su papel en el sistema impositivo y análisis de sus efectos económicos y urbanísticos. **V**, (junio 1998), 193-197.
 - Pérez de Ayala, José L.: Dinámica de la relación jurídica tributaria en el derecho español. **III**, (julio 1997), 298-300.

- Peris García, Purificación: La Comprobación de valores y las garantías jurídicas del contribuyente. **III**, (julio 1997), 301-304.
- Programación de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. **I**, (junio 1996), 323-323.
- Régimen Jurídico de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria de Juan López Martínez. **I**, (junio 1996), 327-330.
- Resoluciones de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito, Ecuador, **XIV**, (septiembre 2004), 369-376.
- Revistas Tributarias, Revistas en canje, Intercambio Académico, Repr. Acad. en España, Red Temática. **III**, (julio 1997), 289-293.
- Semblanzas: Eusebio González García. **IV**, (diciembre 1997), 199-209.
- Semblanzas: Ilse van der Velde Hedderich. **V**, (junio 1998), 205-206.
- Seminario permanente de investigación en Ciencias Fiscales. **IV**, (diciembre 1997), 197-197.
- Tasas de interés promedio de los seis principales Bancos Comerciales en Venezuela, (excluidas tasas preferenciales). **XIII**, (enero 1997 a junio 2004), 257.
- Tasas de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XIII**, (junio 1997 a junio 2004), 258.
- Tasas de interés Promedio de los seis principales Bancos Comerciales. **XIV**, de enero 1997 a diciembre 2004, 382-382.
- Tasa de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XIV**, de junio 1997 a diciembre 2004, 383-383.
- Texto de la ponencia presentada por el autor en los actos conmemorativos del “70 aniversario della Rivista Diritto e Prática Tributaria”, Génova, julio 1999”. **VIII**, (diciembre 1999), 395-401.
- Valor de la Unidad Tributaria vigente. **XIII**, (2004), 258.
- Valor de la Unidad Tributaria. **XIV**, (1994-2004), 384-384.
- XXIª Jornada Colombiana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 378-378.
- XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 378-378.
- XIXª Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 379-379.
- XIX Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. **IV**, (diciembre 1997), 198-198.
- IV Jornada venezolana de Derecho Tributario. **IV**, (diciembre 1997), 197-198.
- Tasas de interés activa promedio de los seis principales Bancos Comerciales y Universales de Venezuela fijadas por el Banco Central de Venezuela (excluidas tasas preferenciales), enero 1997 a junio 2005. **XV**, (2005), 331-331.
- Tasas de interés activa promedio de los seis principales Bancos Comerciales y Universales de Venezuela fijadas por el Banco Central de Venezuela (excluidas tasas preferenciales), incrementadas con el recargo de 1,2 veces, establecido para los intereses de mora según el artículo 66 del Código Orgánico Tributario. **XV**, (2001), enero a junio 2005, 331-331.
- Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Area Metropolitana de Caracas. **XV**, de enero 1997 a junio 2005, 331-331.
- Tasas de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XV**, de enero 1997 a junio 2004, 332-332.
- Valor de la Unidad Tributaria. **XV**, de (2005), 332-332.
- Tasas de interés activa promedio de los seis principales Bancos Comer-

- ciales y Universales de Venezuela fijadas por el Banco Central de Venezuela (excluidas tasas preferenciales), julio 1997 a diciembre 2005. **XVI**, (2005), 347-347.
- Tasas de interés activa promedio de los seis principales Bancos Comerciales y Universales de Venezuela fijadas por el Banco Central de Venezuela (excluidas tasas preferenciales), incrementadas con el recargo de 1,2 veces, establecido para los intereses de mora según el artículo 66 del Código Orgánico Tributario. **XVI**, (2001), julio a diciembre 2005, 347-347.
 - Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Area Metropolitana de Caracas. **XVI**, de enero 1997 a diciembre 2005, 347-347.
 - Tasas de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XVI**, de junio 1997 a diciembre 2005, 348-348.
 - Valor de la Unidad Tributaria. **XVI**, de (2005), 348-348.
 - González García, Eusebio . La enseñanza del derecho tributario. Publicado en *TRIBUTUM*, Revista Venezolana de Ciencias Tributarias de la Universidad Católica del Táchira (Venezuela). Número VIII 1999. **XIX**, (2010), 393-405.
 - Del Rey Fajardo, José. Honoris Causa al Maestro salmantino Dr. Eusebio González García. Publicado en *TRIBUTUM*, Revista Venezolana de Ciencias Tributarias de la Universidad Católica del Táchira (Venezuela). Número VIII 1999. San Cristóbal, Estado Táchira, Venezuela, 6 de diciembre de 1999. **XIX**, (2010), 405-407.
 - Publicado en el Boletín Informativo de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (Argentina). Año VII Número 136 del 11 de diciembre de 2008. In memorian - Eusebio González García (1942-2008). **XIX**, (2010), 408-411.
 - Resoluciones. XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Cartagena de Indias, Colombia, 2010. **XIX**, (2010), 411-417.
 - Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal Internacional París 2011 11 al 16 de septiembre de 2011. Welcome to IFA Paris 2011! **XIX**, (2010), 417-417.
 - Valor de la Unidad Tributaria. **XIX**, (2010), 418-418.
 - Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal. Internacional Boston 2012. 30 de septiembre al 04 de octubre de 2012. Welcome to IFA Boston 2012. **XX**, (2011), 205-205.
 - Boston 2012 Congress Scientific Program. Scientific Program. **XX**, (2011), 205-209.
 - Valor de la Unidad Tributaria. **XX**, (2011), 210-210.
 - Evolución de la Unidad Tributaria. **XX**, (2011), 211-211.
 - Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal. Internacional Copenhagen 2013. 25 al 30 de agosto 2013. Welcome to IFA Copenhagen 2013. **XXI**, (2011), 168-168.
 - Copenhagen 2013 Congress Scientific Program. Main Subjects. **XXI**, (2011), 168-168.
 - Valor de la Unidad Tributaria. **XXI**, (2011), 169-169.
 - Evolución de la Unidad Tributaria. **XXI**, (2011), 169-169.
 - Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal. Internacional Mumbai 2014 12 al 17 octubre 2014. **XXII**, (2013), 238-238.
 - Valor de la Unidad Tributaria. **XXII**, (2013), 240-240.
 - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Resolución de la 48ª Asamblea General del CIAT. Río de Janeiro 2014. **XXIII**, (2014), 167-169.
 - XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Lima 2014.

- XXIII**, (2014), 169-180.
- XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario México 8 al 13 de Agosto de 2015. “Medidas nacionales para evitar la erosión de la base tributaria. **XXIII**, (2014), 181-181.
 - Scientific Programme IFA 2015 Basel-Switzerland 2015. **XXIII**, (2014), 181-181.
 - Dear IFA members. **XXIII**, (2014), 181-181.
 - Valor de la Unidad Tributaria. **XXIII**, (2014), 183-183.
 - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Resolución de la 49ª Asamblea General del CIAT. Lima, Perú 2015. **XXIV**, (2015), 173-174.
- Welcome IFA friends. **XXIV**, (2015), 175-176.
- Valor de la Unidad Tributaria. **XXIV**, (2015), 177-177.
 - XXVII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO SANTA CRUZ DE LA SIERRA 2016. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 173-178.
 - 2017, Rio de Janeiro, Brazil. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 178-178.
 - XVI JORNADAS VENEZOLANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 178-178.
 - A hearty welcome to IFA Members!. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 178-179
 - INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 179-179.
 - XXX JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO MONTEVIDEO, URUGUAY. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 179-179.
 - Valor de la Unidad Tributaria. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 181-181.
 - XXX JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO Montevideo, Uruguay 04 al 09 de noviembre de 2018. 4 Ed. Digital **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018) 115-115.
 - XVI JORNADAS VENEZOLANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. Caracas, 29 al 30 de noviembre de 2018 4 Ed. Digital **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018) 115-115.
 - 12 de septiembre 2019 4 Ed. Digital **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018) 115-116
 - INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. 4 Ed. Digital **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018) 116-116.
 - Valor de la Unidad Tributaria. 3 Ed. Digital **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018) 117-117.

Normas para la presentación de artículos a ser publicados en la Revista Tribútum

1. El material presentado debe ser inédito, entendiéndose que el mismo no ha sido publicado ni sometido para publicación en otro medio de divulgación. El Consejo Editorial se reserva el derecho de publicar de manera excepcional artículos que ya han sido publicados.
2. Los artículos deben estar redactados en programas editores que funcionen en ambiente Windows™ 3.0 o superiores. Los gráficos o imágenes que contenga el artículo deben estar especificados con los formatos o extensiones en que se hicieron (Excel™, Corel Draw™, jpg, gif, bmp, y otros), asimismo, las ilustraciones deben estar numeradas y a continuación del texto (no se aceptarán las que se encuentren al final del artículo). Las revistas podrán decidir no incluirlas, previa comunicación al autor o autores, si éstas no llenan los requisitos técnicos para su reproducción.
3. El texto del artículo debe redactarse tomando en cuenta los siguientes parámetros:
 - 3.1. La primera página debe contener:
 - a. Título del artículo
 - b. Nombre del autor o autores
 - c. Título académico y afiliación institucional
 - d. Dirección del autor y correo electrónico
 - e. Síntesis curricular no mayor a diez (10) líneas
 - 3.2. La segunda página debe contener un resumen no mayor de ciento cuarenta (140) palabras, concentrándose en los objetivos, métodos de estudio, resultados y conclusiones. Al final del mismo se deben incluir las palabras claves en un número no mayor a cinco (5).
 - a. El resumen y las palabras claves deben venir redactadas en español e inglés
 - b. Se podrán aceptar artículos redactados en inglés, francés u otros idiomas sólo en casos especiales, debiendo contener las palabras claves en español e inglés.
 - 3.3. El texto del artículo debe estructurarse en secciones debidamente identificadas, siendo la primera la introducción (o reseña de los conocimientos existentes, limitada estrictamente al tema tratado en el artículo). Las secciones deben identificarse sólo con números arábigos. Cada artículo antes de la primera sección o sección introductoria, debe tener un sumario en el que se enumeren los temas que se van a desarrollar (las secciones en las cuales fue dividido el trabajo).
 - 3.4. Si parte del material trabajado (textos, gráficos e imágenes utilizados) no son originales del autor o de los autores, es necesario que los mismos estén acompañados del correspondiente permiso del autor (o de los autores) y el editor donde fueron publicados originalmente, en su defecto, se debe indicar la fuente de donde fueron tomados.
 - 3.5. En las referencias bibliográficas se debe utilizar el sistema de cita formal, haciendo la correspondiente referencia en las notas a pie de página, las cuales deben ser enumeradas en números arábigos, siguiendo un orden correlativo. Las citas, en las notas al pie de página, se harán siguiendo los siguientes ejemplos; según se trate de:

A. Libros

Mariano Aguilar Navarro: *Derecho Internacional Privado*, VI. 4a. edición, 2a. reimpresión. Madrid. Universidad Complutense de Madrid, 1982, p.199 (o pp. 200 y ss).

Marino Barbero Santos: “Consideraciones sobre el Estado peligroso y las Medidas de Seguridad, con especial referencia al Derecho Italiano y Alemán”. *Estudios de Criminología y Derecho Penal*. Valladolid. Universidad de Valladolid, 1972, pp. 13-61.

Vicente Mujica Amador: *Aproximación al Hombre y sus Ideologías*. Caracas. Editorial Vidabun, 1990.

Hans Kelsen: *Teoría Pura del Derecho*. XVII edición. Buenos Aires. EUDEBA, 1981.

B. Cita sucesiva del mismo libro

M. Aguilar N.: *Derecho Internacional* V.II.... op. cit., p.78 y ss.

C. Obras colectivas

Haydée Barrios: “Algunos aspectos de cooperación judicial internacional en el sistema venezolano de derecho internacional privado”. *Libro-Homenaje a Werner Goldschmidt*. Caracas. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Universidad Central de Venezuela. 1997, pp. 383-419. Si se desea citar un determinado párrafo o página se agrega: especialmente, p. 80 o pp. 95-98.

D. Revistas

Gonzalo Parra-Aranguren: “El Centenario de la Conferencia de La Haya de Derecho Internacional Privado”. *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, N° 85. Caracas. Universidad Central de Venezuela, 1992, pp. 75-100.

E. Cita sucesiva del mismo artículo

G. Parra-Aranguren: “*El Centenario de la Conferencia...*” op.cit., pp.80-85.

F. Citas de jurisprudencia

Orden de citar: Tribunal, N° y fecha de la sentencia, partes y fuentes de publicación.

Ejemplo:
Corte Superior del Distrito Federal, N° ..., 6-5-1969 (Jacques Torfs vs. Clemencia de Mier Garcés), Jurisprudencia Ramirez y Garay, Vol. 21, p. 163.

G. Citas de testimonios verbales y entrevistas

Se indicará el nombre de la persona que proporciona la información, la forma como se obtuvo y la fecha. Por ejemplo:

F. Rodríguez. Entrevista, 30/03/1999.

Esta información puede suministrarse siempre que lo autorice quien proporciona la información¹.

H. Citas de páginas web

Si la cita es de carácter general se coloca el *home page* y si es de carácter especial se debe colocar en primer lugar, la dirección del *link* (sub-página) y en segundo lugar la dirección donde aparece alojada la información, *home page*. Debe indicarse también la fecha de la consulta, entre corchetes mostrando en primer lugar el año, luego el

mes y finalmente la fecha, pues las páginas web cambian, a menudo de contenido, o, incluso, desaparecen. Ejemplos:

- a. Cita de carácter general:
www.zur2.com.fipa. [Consulta: 2008, Noviembre 27].
- b. Cita de carácter especial:
 - Tatiana B. de Maekelt: La Ley de Derecho Internacional Privado <http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/tamaek.htm> 10/02/2001.
www.zur2.com.fipa. [Consulta: 2008, Noviembre 27].
 - Haydée Barrios: El Domicilio <http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/barrios.htm> 8/04/2002.
www.zur2.com.fipa. [Consulta: 200, Noviembre 27].
4. Los artículos deben tener una extensión no mayor de cuarenta (40) cuartillas o páginas, escritas a espacio y medio y con un margen izquierdo de cuatro (4) centímetros. Tipo de letra: Times New Roman 12.
5. Los artículos pueden ser remitidos remitir en un archivo adjunto, a la dirección electrónica: del director de la revista correspondiente:
 - Revista *Tributum*: Director: Profesor Jesús Manuel Oliveros
joliveros@ucat.edu.ve, joliverosm@gmail.com
6. Los autores deberán firmar una autorización (en un formato que remitirá a tal efecto) donde se especifica el derecho que tiene la revista, y por ende, la Universidad Católica del Táchira, de reproducir el artículo en este medio de comunicación, sin ningún tipo de retribución económica o compromiso de la Universidad con el autor o los autores, entendiéndose éste como una contribución a la difusión del conocimiento y/o desarrollo tecnológico, cultural o científico de la comunidad o del país en el área en que se inscribe.
7. Cuando se envíen textos que estén firmados por más de un autor, se presumirá que todos los autores han revisado y aprobado el original enviado.
8. Se reserva el derecho de hacer las correcciones de estilo que se consideren convenientes, una vez que el trabajo haya sido aceptado por el Consejo de Redacción para su publicación.
9. Los artículos serán analizados por un Comité de Árbitros y por un Consejo de Redacción. El cumplimiento de las normas no garantiza su publicación, si el trabajo no es aprobado por estas instancias.
10. La Universidad Católica del Táchira, el editor y el Consejo de Redacción de la revista, no se responsabilizarán de las opiniones expresadas por los colaboradores en sus respectivos artículos.
11. La UCAT se reserva el derecho de distribuir el contenido de la revistas en su página web o en otras páginas de contenido académico o científico.

Rules to the introduction of articles to be published on the Revista Tribûtum

1. The material must be unpublished, understanding it had not been published or presented to be evaluated by other divulging means. The Editorial Board reserves the right to publish articles, in exceptional cases, when they have already been published.
2. Articles must be redacted in editor programs that work in Windows™ 3.0 or higher. The graphics or images that present the article must be specified with the formats or extensions where they were made (Excel™, Corel Draw™, jpg, gif, bmp, and others). In the same way, the illustrations must be numbered just after the text (Those illustrations at the end of the article will be not accepted). The journals could decide not to include them, by communication to the author or authors in advance, if them do not fulfill the technical requirements to their publication.
3. The text of the article must be redacted considering the following parameters:
 - 3.1. The first page must have:
 - a. Title of the article
 - b. Author or author's name
 - c. Academic title and institutional affiliation
 - d. Author address and e-mail
 - e. Resume no longer than 10 lines
 - 3.2. The second page must have an abstract no longer than one hundred and forty words (140), focusing on the goals, methodology, results and conclusions. At the end, the key words must be included in a maximum number of five (5).
 - a. The abstract and the key words must be written in Spanish and English.
 - b. Articles in English, French and other languages could be accepted, just in special cases. In all cases they must have the key words in Spanish and English.
 - 3.3. The text article must be structured in clearly identified sections, being the first the introduction (description of the existent knowledge, limited to the subject of the article). The sections must be identified with Roman and Arabic numerals. Each article, before section one or introduction, must have a summary where appear numbered the subjects to be discuss on the paper (sections the article was divided).
 - 3.4. If part of the material (text, graphics, images) is not original of the author or authors, is necessary that this material to be authorized by the original author (or authors) and the editor where were first published, in lack of this, the source where they were taken must be indicated.
 - 3.5. The formal citing system must be used for the bibliographic references, doing the right reference at the foot of the page numbered in Arabic numeral, following a correlative order.

The references in the footnotes will be included according to the following examples:

A. Books

Mariano Aguilar Navarro: *Derecho Internacional Privado*, VI. 4a. edición, 2a.

reimpresión. Madrid. Universidad Complutense de Madrid, 1982, p.199 (o pp. 200 y ss).

Marino Barbero Santos: «Consideraciones sobre el Estado peligroso y las Medidas de Seguridad, con especial referencia al Derecho Italiano y Alemán». *Estudios de Criminología y Derecho Penal*. Valladolid. Universidad de Valladolid, 1972, pp. 13-61.

Vicente Mujica Amador: *Aproximación al Hombre y sus Ideologías*. Caracas. Editorial Vidabun, 1990.

Hans Kelsen: *Teoría Pura del Derecho*. XVII edición. Buenos Aires. EUDEBA, 1981.

B. Subsequent quotations of the same book

M. Aguilar N.: *Derecho Internacional V.II...* op. cit., p.78 y ss.

C. Collective Works

Haydée Barrios: “Algunos aspectos de cooperación judicial internacional en el sistema venezolano de derecho internacional privado”. *Libro-Homenaje a Werner Goldschmidt*. Caracas. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Universidad Central de Venezuela. 1997, pp. 383-419. Si se desea citar un determinado párrafo o página se agrega: especialmente, p. 80 o pp. 95-98.

D. Journals

Gonzalo Parra-Aranguren: “El Centenario de la Conferencia de La Haya de Derecho Internacional Privado”. *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, N° 85. Caracas. Universidad Central de Venezuela, 1992, pp. 75-100.

E. Subsequent quotations of the same article

G. Parra-Aranguren: “*El Centenario de la Conferencia...*” op.cit., pp.80-85.

F. Quotation of jurisprudence:

Corte Superior del Distrito Federal, N°..., 6-5-1969 (Jacques Torfs vs. Clemencia de Mier Garcés), Jurisprudencia Ramirez y Garay, Vol. 21, p. 163.

G. Quotation of oral testimonies and interviews

It must include the name of the person providing the information, how it was obtained, and the date:

F. Rodríguez. Entrevista, 30/03/1999.

This information can be provided only if it is authorized by the provider of the information .

H. Quotation of web pages

If a quote refers to an entire website (general citation), should include the reference of the home page. If is a **specific page within a website** (special citation), should include in first place, the link (sub-page) and in second place, the reference of the home page. It should also indicate the date the page was visited. This information should be in listing showing year, month, and day.

a. General quotation:

www.zur2.com.fipa. [Visited: 2008, Noviembre 27].

- b. Special quotation:
- Tatiana B. de Maekelt: La Ley de Derecho Internacional Privado <http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/tamaek.htm> 10/02/2001. www.zur2.com.fipa. [Consulta: 2008, Noviembre 27].
 - Haydée Barrios: El Domicilio <http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/barrios.htm> 8/04/2002. www.zur2.com.fipa. [Visited: 200, Noviembre 27].
4. Articles must have a maximum extension of forty (40) pages written in 1.5 space with a left margin of four (4) centimeters. The type letter will be Times New Roman 12.
 5. Articles must be sent in an attachment to the e-mail: albornoz@ucac.edu.ve, or to the e-mail of the director of the journal:
 - Revista Tachirensis de Derecho: Prof. José Luis Villegas villegas@ucac.edu.ve
 - Revista *Tributum*: Prof. Jesús Manuel Oliveros joliveros@ucac.edu.ve
 - Revista Paramillo: Prof. Felipe Guerrero felipeguerrero11@gmail.com
 - Revista Derecho y Tecnología: Prof. Mariliana Rico marilianarico@yahoo.com
 6. Authors should sign an authorization (a format will be sent to this purpose) where it is specified the right of the journal, as well as the Universidad Católica del Táchira, to publish the article on this divulging means, without any economic retribution or commitment of the University with the author or authors, understanding the article is a contribution to the divulging of knowledge and technological development, cultural or scientific of the community or the country in the area where it is registered.
 7. When articles are sign by more than an author, it would be presumed that all authors have been check and approved the original text sent.
 8. The right of change of stylus that is considered convenient is reserved, once the article has been accepted by the Editorial Board for its publication.
 9. An Arbitral Committee and an Editorial Board will analyze the articles. The observance of these rules does not guarantee the publication of the article if this is not approved by these instances.
 10. The Universidad Católica del Táchira, the editor, and the Editorial Board of the journal, are not responsible of the expressed opinions by the collaborating and the articles.
 11. The Universidad Católica del Táchira reserves the right to distribute the contents of their journals on its website, or on other pages of academic or scientific content.

TRIBÛTUM
REVISTA VENEZOLANA DE CIENCIAS TRIBUTARIAS

Decanato de Investigación y Postgrado	4 / 2018 Versión Digital
---------------------------------------	--------------------------

Revista Tributum 2018
de la Universidad Católica del Táchira
San Cristóbal - Venezuela



UCAT

Edición Impresa hasta la N° 23 / 2014
Edición Digital N° 4 / 2018