



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRIA EN CIENCIAS CONTABLES**

www.bdigital.ula.ve

**SUBESTIMACION DEL VALOR DE LOS INMUEBLES EN LAS
DECLARACIONES SUCESORALES COMO ELEMENTO DE EVASION FISCAL**

PERIODO: 2012-2013

AUTORA: Abog. Dorye M. Nieto B.

TUTOR: MSc. Econ. Jose E. Coello C.

Mérida, Marzo 2015



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRIA EN CIENCIAS CONTABLES**

**SUBESTIMACION DEL VALOR DE LOS INMUEBLES EN LAS DECLARACIONES
SUCESORIALES COMO ELEMENTO DE EVASION FISCAL
PERIODO: 2012-2013**

Trabajo de Grado para optar al Título de Magister en Ciencias Contables

**AUTORA: Abog. Dorys M. Nieto B.
TUTOR: MSc. Econ. Jose E. Coello C.**

Mérida, Marzo 2015

DEDICATORIA

A Dios.

Por haberme permitido llegar hasta este punto y haberme dado salud para lograr mis objetivos, de su infinita bondad y amor.

A la Memoria de mi Padre Arturo.

Que desde el cielo me sigue guiando y bendiciendo, por su enseñanza que me inculco "que lo único que me dejaría de herencia sería mis estudios".

A mi Madre Yolanda.

Por haberme dado la vida y apoyarme en todo momento por sus consejos, valores, su comprensión y amor.

A mis Hermanas Yenny y Yoly.

Por su gran apoyo incondicional en los momentos más difíciles de mi vida y mi carrera.

A mi Esposo.

Por su comprensión, amor y paciencia en los momentos más difíciles.

A mis dos Hijos.

Que son la razón de mí ser y los pilares fundamentales en mi vida.

A mi Ángel.

Estephany que desde el cielo me guía.

Aquellos familiares y amigos que no mencione al momento de escribir esto, ustedes saben quiénes son.

Dorys Nieto

AGRADECIMIENTO

A la ilustre Universidad de los Andes les agradezco por enseñarme lo que hoy he aprendido y que ahora estoy poniendo en práctica para ser un profesional más de nuestro país.

A la Coordinación de Sucesiones por su apoyo incondicional en la realización de esta trabajo de investigación.

Al MSc. José Enrique Coello C, por brindarme su ayuda, colaboración y constancia que con cada idea aportada me sirvió para poder culminar con éxito la presente investigación.

A mis padres, familiares y amigos que de una u otra forma colaboraron para cumplir mi objetivo y ser una profesional.

Gracias....

Dorys Nieto

ÍNDICE

	pp.
LISTA DE CUADROS	viii
RESUMEN	ix
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO	6
I EL PROBLEMA	6
Planteamiento del Problema.....	6
Objetivos de la Investigación.....	11
Objetivo General.....	11
Objetivo Específicos.....	11
Justificación de la Investigación.....	12
Alcances de la Investigación.....	13
CAPÍTULO	14
II MARCO TEORICO	14
Antecedentes de la Investigación.....	14
Antecedentes Históricos del SENIAT.....	19
Bases Teóricas.....	24
Bases Legales.....	63
Definición de Términos Básicos.....	72
Sistemas de Variables.....	75
CAPÍTULO	79
III MARCO METODOLÓGICO	79
Tipo de la Investigación.....	79
Diseño de la Investigación.....	81

	pp.
Población y Muestra.....	82
Población.....	82
Muestra.....	83
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.....	85
Validez y Confiabilidad.....	87
Técnicas de Análisis de Datos.....	88
CAPÍTULO.....	89
IV PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS	89
CAPÍTULO.	117
V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	117
Conclusión.....	117
Recomendaciones.....	121
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	122
ANEXOS.....	
A. Lista de Cotejo para los expedientes de las declaraciones sucesorales	
B. Guía de entrevista está dirigida al Coordinador del Departamento de Sucesiones y personal	

LISTA DE CUADROS

Cuadro		pp.
1	Conceptualización de la Variable.....	76
2	Operacionalización de la Variable.....	78
3	Procedimiento para la liquidación administrativa.....	92
4	Recaudos para Consignar la Declaración Sucesoral.....	93
5	Documentos del Activo Hereditario.....	94
6	Documentos comprobatorios del pasivo.....	94
7	Registro de Información Fiscal (RIF) Sucesoral del Causante.....	95
8	Documentos que deben acompañar la Declaración Sucesoral.....	95
9	Documentos que deben acompañar la Declaración de Únicos Universales y Universales Herederos.....	96
10	Facultades de fiscalización y determinación de las obligaciones Tributarias.....	97
11	Tarifa para determinar el impuesto sobre Sucesiones, donaciones y demás ramos conexos aplicable a la fracción de la parte neta.....	99
12	Comparativo por Autoliquidación y Valor Real del Mercado No Declarado.....	107
13	Método del Mercado de Inmuebles.....	110
14	Comparativo de Inmuebles.....	113

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRIA EN CIENCIAS CONTABLES

**SUBESTIMACION DEL VALOR DE LOS INMUEBLES EN LAS
DECLARACIONES SUCESORALES COMO ELEMENTO DE EVASION
FISCAL**

AUTORA: Abog. Dorys M. Nieto B.
TUTOR: MSc. Econ. Jose E. Coello C.
Mes y Año: Marzo 2015

RESUMEN

Dentro de sus facultades de la Administración Tributaria Nacional está la de revisar en profundidad las situaciones que atentan contra la Hacienda Pública Nacional, lo que se viene presentando con las declaraciones del impuesto sucesoral donde los contribuyentes al momento de declarar dicho impuesto alteran el valor real de los inmuebles para así originar una situación de evasión fiscal. En tal sentido, la investigación tuvo por objetivo *analizar la subestimación del valor de los inmuebles como un elemento de evasión fiscal en las declaraciones sucesorales presentadas ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), Sector Mérida, Periodo Fiscal 2012-2013.* La naturaleza de la investigación es de carácter documental apoyada en una investigación de campo, en la cual el investigador fue a la fuente de los hechos directamente (expedientes). El diseño de la investigación está fundamentado en tres etapas: diagnóstico, determinación y comparación. La población está representada por el número de expedientes existentes durante el periodo 2012-2013. Las técnicas e instrumentos aplicados en la recolección de la información o datos están conformados por la entrevista, la observación y, como fuente secundaria se acudió a la técnica documental de contenido específicamente aplicada a la normativa legal existente. La subestimación o subvaloración del valor de los inmuebles conduce a la evasión fiscal y al proceder a la enajenación de los inmuebles declarados a los precios del mercado, representa un incremento sustancial de los ingresos durante el ejercicio fiscal, lo que conlleva a un aumento en pago del impuesto sobre la renta.

Descriptores: Impuesto, declaraciones sucesorales, fiscalización.

INTRODUCCIÓN

Todo grupo humano que quiera transformar la coexistencia económica en verdadera convivencia humana, necesita de una serie de cánones de conducta; es decir, de normas o esquemas que indiquen en cada situación cuál debe ser el comportamiento de los miembros del grupo con respecto a los demás. Por esto el Estado Constitucional, Social y Democrático, es aquel donde la Constitución está formada por un conjunto de normas fundamentales, escritas, agrupadas en un cuerpo codificado que propende la planificación racional de la comunidad y del Estado, además establece procedimientos para distinguir el modo de actuación de la administración pública y de sus administrados. Estas normas o modelos de conducta hacen posible la existencia de una sociedad. El derecho puede ser concebido de esta manera, como un conjunto de normas que imponen la manera de comportarse los ciudadanos en una situación social e histórica determinada

En sentido objetivo, el derecho puede ser concebido como el conjunto de normas jurídicas que regulan la vida social de una comunidad y que puede ser identificado como el ordenamiento jurídico de esa comunidad. Se entiende como norma jurídica una regla de conducta que la comunidad política hace suya y la que, en consecuencia, presta su propia fuerza coercitiva. Una comunidad hace suya una determinada norma de conducta cuando ésta se exterioriza a través de una de las fuentes que la propia comunidad reconoce como cauces o modos de producción del derecho, a saber: Ley, reglamento, costumbres, entre otros.

La comunidad decide así lo que es y no es derecho, delimitando un ordenamiento jurídico con el que trata de garantizar, en todo caso, un

determinado tipo de organización social, a fin de obtener, en una sociedad democrática, un orden esencial de convivencia compatible con la libertad individual. En los países democráticos, la decisión de autonormarse se refleja en su Constitución, que no más que aquel conjunto de normas que contiene los derechos y deberes fundamentales de sus ciudadanos, su organización política y territorial. Es la Constitución la que debe dibujar el esquema básico de los sistema que integran un Estado; la que debe señalar las formas de producción normativa primaria dentro del sistema. La Constitución determina actos u hechos que pueden producir normas válidas dentro del sistema determinado la forma de estos actos o hechos (Ley, Reglamento, Tratado, Costumbre) y determina también quiénes pueden realizar tales actos o hechos, establece tanto el sistema de fuentes formales (las formas que pueden revestir las normas válidamente emanadas) como el sistema de fuentes materiales (personas o grupos de personas, entes o personas jurídicas u órganos de estos entes o personas jurídicas) que pueden crear estas normas.

Ciertos principios constitucionales adquieren especial relevancia en el orden financiero, bien por referirse especialmente al mismo, bien porque en un momento histórico determinado su aplicación o inaplicación en el orden financiero adquieren una especial importancia o gravedad.

Además de los principios, existen deberes entre los que destaca para la presente investigación **Principio de la generalidad del tributo**: "Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley." El principio de la generalidad, impone una obligación jurídica general a todos

los habitantes del país, a concurrir con el levantamiento de las cargas públicas, no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva.

Por tanto, toda persona contribuirá al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio, condensando los principios o criterios materiales sobre el reparto de la carga tributaria (principios de capacidad económica, de generalidad, de igualdad, de progresividad, de no confiscación), junto a los principios de justicia material del gasto público y, finalmente, la norma básica sobre la producción en materia tributaria (principio de legalidad tributaria).

Asimismo, para efectos del estudio se considera al Derecho Hereditario o Derecho de Sucesiones, como el conjunto de principios jurídicos que regulan la transmisión del patrimonio de una persona que fallece. Por otro lado, la palabra sucesión significa, en términos jurídicos, al igual que en el lenguaje corriente, sustitución o reemplazo. Por tanto, cuando el o los derechos que pertenecen a una persona, cambiando de dueño, pasen a otra que venga a sustituirla, se tiene jurídicamente una sucesión. Entonces hay dos acepciones de la sucesión en sentido jurídico: una limitada a las transmisiones por causa de muerte (sucesión universal) y otra más amplia, que comprende el cambio en la titularidad de una o más relaciones jurídicas (sucesión a título particular) que resulta de actos entre vivos o por causa de muerte ejemplo el legado.

Las relaciones jurídicas solo existen entre sujetos, ya sean personas

naturales o jurídicas; en materia sucesoral, por cuanto es una obligación legal, esta relación surge entre el estado ente público acreedor del tributo y el obligado al cumplimiento de la prestación; es decir, los sucesores a título universal o legatarios, salvo el beneficio de inventario y en caso de no haber herederos o legatarios habría confusión ya que el estado sería deudor y acreedor a la vez.

Dichas sucesiones son reguladas a través de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, la cual contempla que al momento de la declaración, los herederos son quienes deben presentar la declaración sucesoral, es decir, se deben establecer los activos y pasivos de la sucesión, por lo que en ocasiones los activos tienen valores subestimados que, indudablemente, afectan la eficiencia en la recaudación del impuesto, lo que genera EVASION FISCAL.

Por ende, surge la necesidad de establecer las consecuencias que se derivan de la subestimación de los valores de los inmuebles al momento de presentar la declaración sucesoral ante la administración tributaria, por lo que el estudio se estructura de la siguiente manera:

En el Capítulo I, Incluye el problema, el objetivo general y los específicos, se hará referencia a la justificación, al alcance y a las limitaciones.

En el Capítulo II, o marco teórico, en el cual se desarrollan las bases teóricas que sustentarán el estudio, así como las respectivas variables y su operacionalización.

En el Capítulo III, está compuesto por el marco metodológico, en el cual se define el tipo y diseño de la investigación, técnicas e instrumentos de

recolección de datos, validación y confiabilidad, así como las técnicas de análisis de los datos.

En el Capítulo IV. Análisis de los Resultados, se exponen los resultados siguiendo el orden de los objetivos específicos de la investigación.

Posteriormente, en capítulo V en el cual se detallan las conclusiones y recomendaciones y finalmente se presentan las referencias bibliográficas y los respectivos anexos.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del problema

Según lo establecido en el artículo 109 de la Resolución No.32 que regula la estructura funcional del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el área de Sucesiones se encuentra ubicada dentro de la Gerencia de Recaudación, la cual tiene las funciones de dirigir, planificar, coordinar, supervisar, controlar y evaluar las actividades relacionadas con la gestión de la Gerencia e impartir las instrucciones para la ejecución de las funciones correspondientes; así como de formular los requerimientos especiales que se hagan ante la Gerencia General de informática para obtener la información relacionada con la situación fiscal de los contribuyentes a nivel nacional.

Además, le corresponde velar por la debida recaudación de los tributos de su competencia, coordinar, dirigir y evaluar las actividades de cobro mediante los pagos voluntarios o coactivos de los tributos y accesorios de su competencia en el nivel operativo; supervisar y controlar los convenios celebrados con otros organismos para la recaudación de los tributos bajo el control del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria; coordinar, supervisar y controlar la obtención y el manejo de la "cuenta por contribuyentes" y la elaboración de información sobre derechos pendientes; coordinar, asistir y controlar en el nivel operativo la inscripción del registro de

información fiscal de los contribuyentes; orientar y velar por la ejecución de las labores de procesamiento y control de la información tributaria; y decidir comunicar las sanciones impuestas a las entidades autorizadas para la recaudación de los impuestos correspondientes en materia tributaria.

Dentro del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), existe el Área de Fiscalización; en el caso del Sector de Tributos Internos, dicha área se encarga, entre otras cosas, de revisar la declaración sucesoral que debe ser presentada en forma electrónica a través del portal seniat, por internet, antes era presentada por un heredero, su abogado o ambos. El objeto de la misma es el cumplimiento de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (LISDRC), dentro de los ciento ochenta (180) días hábiles a la muerte del causante, vale decir, de la persona que fallece y cuyo patrimonio se va a transmitir a sus herederos.

Una vez ingresada la declaración, se debe pagar el impuesto, o se puede clasificar como vivienda principal (Artículo 10 de la referida Ley), o la aplicación del Artículo 8 cuando se trata de montos menores a 75 unidades tributaria, o los casos de prescripción, se revisa a fin de establecer que los herederos de la sucesión cumplan con los requisitos correspondientes. Luego se selecciona el expediente y se controlan los documentos bajo la responsabilidad del área, con el fin de clasificar las declaraciones según su categoría (en impuesto, prescripción, exenciones o desgravámenes), para hacer los cálculos correspondientes de impuestos sobre sucesiones, sanciones fiscales, multas por retraso de declaración y sus respectivos intereses moratorios según sea el caso, tal como lo establece el Artículo 31°

de la Ley de Impuestos Sobre Sucesiones, Donaciones y demás ramos Conexos. La etapa final del proceso concluye con la entrega final del Certificado de Solvencia o liberación sucesoral, en concordancia con lo establecido en el Artículo 45 de la señalada Ley y, en los lapsos que establece la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, de acuerdo a sus Artículos 48, 50 y 55.

No obstante, la misma Ley señala en su Artículo 18, que forman parte del activo de la herencia, todos los bienes, derechos y acciones que, para el momento de la apertura de la sucesión se encuentren a nombre del causante, en virtud del título expedido conforme a la Ley; así también, los inmuebles que para el momento de la apertura de la sucesión aparecieran enajenados por el causante por documentos no protocolizados en la correspondiente Oficina de Registro Público conforme a la Ley, con excepción de las enajenaciones constantes en documentos autenticados, cuyo otorgamiento haya tenido lugar dentro por lo menos dos (2) años antes de la muerte del causante.

Asimismo, los bienes enajenados a título oneroso por el causante en el año anterior a su fallecimiento, en favor de quienes estén llamados por la Ley a sucederle, de quienes aparezcan instituidos como sus herederos o legatarios, de las personas que se presumen interpuestas de aquellas, conforme al Código Civil, o de personas morales que pertenezcan a unos u otros.

La referida Ley exceptúa los casos en que se justifique plenamente haberse destinado el precio proveniente de las enajenaciones de dichos bienes, al pago de obligaciones y gastos necesarios para el causante, a la

adquisición, a nombre de este, de otros bienes que reemplacen los enajenados, o que dicho precio se encuentre invertido en depósitos bancarios o en créditos a favor del causante, entre otros.

Tal señalamiento supone que en la declaración sucesoral los herederos bien, por asistencia técnica o por su propia voluntad, al momento de la declaración presenten documentos sobre los inmuebles con precios que no se ajustan a la realidad, es decir, a precio de mercado o ajustado, generando daños y perjuicios financieros al Estado. Para citar un ejemplo, un bien tiene un valor de 1.000,000,00 BsF, se presenta o se declara hasta por un diez por ciento (10%) de ese valor.

En todo caso, debe el funcionario receptor exigir los precios reales de los inmuebles a través de un reglamento, decreto, resolución a la luz Ley actual que históricamente se conoció como Ley sobre Otros Ramos de la renta Nacional que entró en vigencia el 02 de noviembre de 1936, reformada el 30 de junio de 1961, como la ley del Impuesto Sobre Sucesiones y Otros Ramos Conexos de la Renta Nacional.

Le sigue la reforma del 26 de noviembre de 1966 como Ley Impuesto sobre Sucesiones y otros Ramos Conexos, pero el 31 de agosto de 1982 fue reformada como Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial N° 3.007.

Posteriormente se hace una reforma que consiste en la adecuación de la aplicación de la unidad de medida unidad tributaria (U.T) a la cuota parte correspondiente a cada heredero, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No.5.391 del 22-10-1999 que entró en vigencia el 22 de diciembre de 1999.

Sin embargo, puede evidenciarse que no existe documento alguno en que

se constate las consecuencias que genera la subestimación de los valores de inmuebles al momento de presentar la declaración sucesoral ante la administración tributaria.

Esta situación pudiera deberse a la falta de políticas públicas e investigativas destinadas a tal fin, ausencia de leyes, decretos, resoluciones al respecto; la poca información de los herederos, la estimación inadecuada de los abogados sobre los valores reales de los bienes. Estos hechos generan desinformación al respecto, pérdida de tiempo y recursos, y la imposibilidad de cuantificar en términos reales lo que deja de percibir el Fisco Nacional, por dicha subestimación, lo que se puede traducir como daños al Estado Venezolano por el no ingreso de los impuestos reales que genera dicha declaración.

De ahí es que considera la necesidad de analizar las consecuencias derivadas de la subestimación de los valores de inmuebles cuando se da el hecho imponible.

Todo lo anterior conduce a formularse las siguientes interrogantes:

¿Cuál es la opinión de los funcionarios encargados del área de sucesiones del SENIAT, en relación a la subestimación del valor de los inmuebles al momento de presentarse las declaraciones sucesorales ante la administración tributaria?

¿Cuál es el procedimiento que ejecuta el Área de Sucesiones desde el momento en que el contribuyente solicita el certificado de solvencia de sucesión hasta la entrega del mismo?

¿Qué factores intervienen en la subestimación de valor en contraste con los valores reales establecidos por la Oficina de Catastro?

¿De qué forma perjudica la subestimación de valor de inmuebles al Fisco Nacional?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar como la subestimación del valor de los inmuebles se constituye en un elemento de evasión fiscal en las declaraciones sucesorales presentadas ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT); región Mérida. Período fiscal 2012 – 2013.

Objetivos Específicos

1. Señalar la opinión del Seniat ante la subestimación de los valores de los inmuebles al momento de presentar las declaraciones sucesorales
2. Describir los procedimientos administrativos de la Coordinación de Sucesiones relacionado con el certificado de solvencia desde su solicitud hasta el momento del cálculo y pago del impuesto.
3. Determinar los factores que intervienen en la subestimación de los valores de los inmuebles al momento de presentar las declaraciones sucesorales ante la administración tributaria regional.
4. Comparar el valor de los inmuebles presentados por las declaraciones sucesorales años 2012 – 2013 con los valores reales establecidos por la oficina catastro
5. Presentar los efectos de la subestimación de los valores de los inmuebles declarados como activos de la herencia

Justificación de la Investigación

Según Arias (2006), la justificación de una investigación se deriva de las beneficiarios, así como los aportes desde el punto de vista teórico o práctico” (p.37), por tanto, la inexistencia de un estudio que analice los efectos que traerá para el contribuyente, el incumplimiento en el Área de Sucesiones, de los lapsos reglamentarios, establecidos en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y el Código Orgánico Tributario que, en concordancia a las funciones administrativas del Área de Sucesiones.

La investigación se realiza en la búsqueda de un método que sirva de herramienta y sea accesible a los sujetos pasivos del impuesto sucesoral como beneficiarios de herencias y legados que les permita valorar los activos (bienes inmuebles) a los precios del mercado para la fecha fallecimiento del causante, a fin de que el pago del tributo cumpla con los principios de equidad, claridad, eficiencia, exactitud y progresividad que rigen a un sistema tributario, ya que ello contribuye evitar que se cause una disminución ilegítima de los ingresos tributarios y por ende se causaría un daño patrimonial a la Nación.

Así, el Área de Sucesiones, podrá establecer valores reales al momento de que ingrese la declaración sucesoral respectiva; además permita minimizar las irregularidades presentadas diariamente en cuanto al valor de los bienes que conforman e líquido hereditario en razón de evitar la pérdida de tiempo y aprovechamiento de los recursos humanos y financieros, lo que significará eficiencia dentro de la institución.

Además, fomentará de alguna manera, un criterio que coadyuve a que se generen cambios en la legislación, con miras a su adecuación y adaptación a la realidad actual.

Desde el punto de vista teórico, la investigación permitirá a cualquier lector, disponer de un conjunto de referencias que posteriormente podrán ser ahondadas técnicamente, a fin de generar acciones que disminuyan los efectos que conlleva la evasión fiscal.

Alcance

Arias (2006), señala que los alcances son aspectos más filosóficos que científicos, es lo que se aspira más allá de la investigación, de manera que el presente estudio no solo aspira cumplir con los objetivos de la investigación y con los requerimientos para la obtención del Título de Magister en Ciencias Contables, sino por cuanto, esta investigación se desarrolla en base a los procedimientos administrativos establecidos por la ley que aplica el Área de Sucesiones del Sector de Tributos Internos de Mérida del Seniat, durante el periodo fiscal 2012-2013, es por lo que se necesita encontrar una forma que contrarreste o disminuya la evasión fiscal que se da cuando los contribuyentes o responsables en materia sucesoral desvalorizan los inmuebles lo que trae como consecuencia que disminuya la recaudación por concepto de impuesto sucesoral que en Mérida llegó a ser mínima y no se cumplían las metas establecidas por el Nivel Normativo; así como dar la orientación pertinente a los contribuyentes que al presentar la declaración de herencia lo hagan de conformidad a lo establecido por la ley que rige la materia, es decir que el valor de los inmuebles sean acordes con los precios del mercado para la fecha del fallecimiento del causante.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la investigación

Los antecedentes ofrecen un basamento a nuevas investigaciones que se realicen sobre un mismo tema. En tal sentido, para efectuar el presente Trabajo Especial de Grado, se tomaron en cuenta algunos antecedentes que tienen vinculación, entre los que se pueden mencionar:

Pacheco (2012) realizó su trabajo final de grado de Maestría en Valuación en la Universidad Nacional a Distancia de Costa Rica, titulada “Propuesta metodológica para determinar la tasa de descuento en la valoración de viviendas unifamiliares en Costa Rica por el enfoque de capitalización de rentas”. En esta investigación se utiliza el enfoque de capitalización de rentas, avalado por las Normas Internacionales de Valuación, como una alternativa de valoración de viviendas, centrándose en elaborar una propuesta metodológica para la determinación de la tasa de descuento de mercado a utilizar para la capitalización de los flujos de efectivo proyectados y así garantizar que el valor de mercado obtenido por esta vía sea representativo y confiable.

La investigación es de gran importancia para la valuación en Costa Rica porque con esta se impulsaría este enfoque como una opción adicional en la valoración de viviendas, complementaría los enfoques de comparación de ventas y del costo, incluso sería factible hacer la valoración de una vivienda por los tres enfoques, llegando a una conclusión más

contundente del valor de mercado, a partir de los resultados obtenidos por los tres enfoques.

La propuesta metodológica se basa en el reconocido modelo de costo de bienes de capital, bajo el que se tienen definidas dos de las tres variables, ya que la tasa libre de riesgo que se utilizará es la tasa básica pasiva y, la tasa de mercado corresponderá a la tasa activa promedio de la banca privada en el sector vivienda. Ambos valores son publicados diariamente por el Banco Central de Costa Rica en su página web. Se sugiere utilizar en ambos casos la tasa más alta publicada en los últimos seis meses con el objetivo de minimizar variaciones drásticas que pueden ocurrir de un día para otro y que por la sensibilidad de la tasa de descuento lleve a resultados muy distintos o a variaciones importantes.

Con esta investigación se pretende ofrecer una metodología práctica acorde con la legislación y a las condiciones locales para la determinación de la tasa de descuento y una propuesta de los rubros que intervienen en el flujo y como estimarlos, de manera tal que sirva de base a los valuadores en Costa Rica para valorar inmuebles por el enfoque de capitalización de rentas y se puedan obtener resultados sin tanta variación, resultantes de la variedad de criterios que se pueden considerar para determinar la tasa de descuento. Se espera que esta metodología propuesta sea una buena aportación a la valuación en Costa Rica y este enfoque se utilice normalmente en la valoración de viviendas junto con los otros dos enfoques que ya se utilizan actualmente. Lo ideal sería presentar avalúos de viviendas con los tres enfoques.

Para determinar el valor de bienes inmuebles la administración tributaria en Venezuela aplica dos métodos, a saber:

- El Método de Mercado
- El Método de Costo o Reposición a Nuevo

El método de mercado se utiliza cuando existe movimiento de mercado inmobiliario en la misma zona en donde se encuentra ubicado el inmueble a valorar, es decir que existen valores referenciales de operaciones registradas de compra-venta.

El método de costo o reposición a nuevo se aplica cuando no existen valores referenciales y consiste en determinar cuánto costaría construir un inmueble similar al que se va a valorar para la fecha del fallecimiento

Flores (2010) realizó su trabajo de grado de Magister en Gerencia mención Finanzas en la Universidad Nacional Experimental de Guayana (UNEG), titulada "Incidencia de las Compensaciones y Cesiones de Créditos Fiscales en la Recaudación del ISLR de la Gerencia Regional de Tributos Internos Región Guayana en el Período 2004-2007". Tuvo por objetivo el de analizar la incidencia de las compensaciones y cesiones de créditos fiscales en la recaudación del ISLR de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Guayana en el periodo 2004 – 2007. La naturaleza de esta investigación es de carácter documental y descriptivo, y se diseñó de tal manera que permitió al investigador obtener los datos necesarios de fuentes secundarias como son: datos estadísticos de los informes mensuales y metas de recaudación, informes y documentos publicados a través del Portal SENIAT, entre otros, para lograr las conclusiones y recomendaciones que serán de beneficio para el SENIAT de la Región Guayana. Una vez realizada

la investigación se determinó que la recaudación del ISLR se ve afectada por la notificación de compensación, debido a que una obligación que es compensada es un dinero que no ingresa al Tesoro Nacional, incidiendo negativamente el cumplimiento de las metas de recaudación de este tributo.

Por ello se recomienda a la Administración Tributaria presupuestar las posibles compensaciones que puedan ocurrir en determinado ejercicio fiscal y realizar operativos de verificación para determinar la existencia, liquidez y exigibilidad del crédito fiscal opuesto en compensación.

Este trabajo está relacionado con esta investigación por cuanto de ella se desprende que existen elementos externos que influyen en el logro de las metas de recaudación, considerándose entre estos factores las políticas fiscales y económicas implementadas por el gobierno nacional y por la aplicación de estrategias en la administración de las empresas.

Vielma (2007) realizó su trabajo de grado de Magister en Ciencias Contables en la Universidad de Los Andes, titulada "Actuación de la administración tributaria frente a la evasión del impuesto sobre la renta en el Municipio Libertador del estado Mérida, durante los años 2003-2004. El presente estudio es de tipo analítico desde el punto de vista holístico, fue necesario pasar por cuatro fases: una primera de tipo exploratorio, por ser un estudio poco conocido; una segunda fase de tipo descriptiva en la que se exponen las características del objeto de estudio, con el fin de establecer su comportamiento; una fase de tipo comparativo que busca establecer la relación entre las variables objeto de estudio (Actuación de la administración tributaria (SENIAT) versus la evasión del impuesto sobre la renta en el

Municipio Libertador del estado Mérida). Y, por último una fase analítica de los resultados obtenidos. Se obtuvo como resultado que existe evasión fiscal, pues los contribuyentes señalaron en su totalidad que la misma se presenta y los funcionarios de la administración tributaria la consideran un hecho al cual deben dedicar sus actuaciones. Respecto a las actuaciones de la administración tributaria frente a la evasión del ISLR determinó que la acción más eficiente que implementan es la fiscalización.

Por otro lado Benítez (1999), en su investigación denominada "La evasión y elusión fiscal en Venezuela", presentada en la Universidad de Carabobo, realizó un estudio comparativo de la evasión y elusión fiscal, estableciendo las diferencias entre una y otra, así como las manifestaciones en la práctica diaria de cada una de ellas, las sanciones y consecuencias que acarrear para el contribuyente y los efectos que estas tienen en el fisco.

Concluye Benítez que este trabajo permitió conceptualizar y caracterizar la evasión y elusión fiscal como un elemento que deteriora el proceso de recaudación y generan la aplicación de sanciones y multas a los contribuyentes con el fin de reducir su efecto negativo en la economía del estado.

Su relación con el presente estudio tiene sus bases en el problema fiscal que es la evasión, ¿como contrarrestarla en el impuesto sucesoral venezolano? Cuando existen varias posibles causas: (i) Que los herederos oculten el fallecimiento del causante y no presenten la declaración correspondiente y opere la prescripción (ii) Disimulen los bienes del acervo hereditario total o parcialmente (iii) Le den valores a los inmuebles no acordes con la realidad del mercado.

Antecedentes Históricos del SENIAT
Antecedentes de la creación del Servicio Nacional Integrado de
Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)

AÑO 1993

21 de mayo 1993 se creó Aduanas de Venezuela Servicio Autónomo (AVSA), como organismo sin personalidad jurídica, mediante Decreto Presidencial 2.937 de esa misma fecha, publicado en la Gaceta Oficial N° 35.216, sustituyendo en ese momento a la Dirección General Sectorial de Aduanas del Ministerio de Hacienda.

AÑO 1994

El 23 de marzo de 1994 del Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENAT), como servicio autónomo sin personalidad jurídica, según Gaceta Oficial N° 35.427 de la misma fecha. Esta dependencia sustituye a la Dirección General Sectorial de Rentas del Ministerio de Hacienda.

El 10 de agosto de 1994, se fusionan Aduanas de Venezuela, Servicio Autónomo (AVSA) y el Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENAT) para dar paso a la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), según Decreto Presidencial N° 310 de fecha 10 de agosto de 1994, publicado en la Gaceta N° 35.525 de fecha 16 de agosto de 1994.

El 1° de julio de 1994, entró en vigencia la Reforma Tributaria instrumentada por el Ejecutivo Nacional con fundamento en la Ley Habilitante de fecha 14 de abril de 1994, publicada en Gaceta Oficial N° 35.442 del 18 de abril de 1994. El proceso de fusión fue concebido como un proyecto de

modernización orientado hacia un gran servicio de información con objetivos de incrementar la recaudación, actualizar la estructura tributaria nacional y fomentar la cultura tributaria, para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

Misión del Seniat

Recaudar con niveles óptimos los tributos nacionales, a través de un sistema integral de administración tributaria moderno, eficiente, equitativo y confiable, bajo los principios de legalidad y respeto al contribuyente.

Visión del Seniat

Ser una institución modelo para el proceso de transformación del Estado Venezolano, de sólido prestigio, confianza y credibilidad nacional e internacional, en virtud de su gestión transparente, sus elevados niveles de productividad, la excelencia de sus sistemas y de su información, el profesionalismo y sentido de compromiso de sus recursos humanos, la alta calidad en la atención y respeto a los contribuyentes, y también por su contribución a que Venezuela alcance un desarrollo sustentable con una economía competitiva y solidaria.

Objetivos Estratégicos del Seniat

- Incremento de la recaudación tributaria de origen no petrolero.
- Modernización del sistema jurídico tributario.
- Desarrollo de la cultura tributaria y, mejora de la eficiencia y eficacia institucional

Principios

- ° Transparencia
- ° Eficiencia

- ° Eficacia
- ° Rendición de cuentas

Valores Institucionales

- ° Solidaridad
- ° Honestidad
- ° Corresponsabilidad social
- ° Respeto
- ° Lealtad
- ° Equidad
- ° Justicia
- ° Igualdad
- ° Bien común
- ° El ser social colectivo.

Funciones Principales Del SENIAT

1. Aumentar el universo de contribuyentes.
2. Desarrollar un programa de relaciones institucionales en sectores claves.
3. Desarrollar un programa de divulgación tributaria.
4. Desarrollar un sistema integrado de inteligencia tributaria.
5. Diseñar e implementar manuales de procedimientos tributarios.
6. Disminuir la evasión fiscal. Mejorar los sistemas de recaudación.
7. Implementar mecanismos modernos de fiscalización.
8. Implementar un sistema de información tributaria.
9. Incrementar la fuerza fiscalizadora.
10. Incrementar la presencia fiscal.
11. Proyectar una imagen de alto perfil del servicio ante la opinión pública.

12. Reducir la morosidad tributaria.

Tributos Internos del SENIAT

El sistema tributario venezolano está fundamentado en los principios constitucionales de legalidad, progresividad, justicia, equidad, capacidad contributiva, no retroactividad y no confiscación. Este sistema distribuye la potestad tributaria en tres niveles de gobierno: Nacional, Estatal y Municipal.

Así, en la actualidad el SENIAT en ejercicio de la competencia que le ha sido conferida sobre la potestad tributaria nacional, tiene bajo su jurisdicción los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre la Renta (ISLR)
- Impuesto al Valor Agregado (IVA)
- Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos
- Impuestos sobre Cigarrillo y Manufacturera de Tabacos.
- Impuestos sobre Licores y Especies Alcohólicas
- Impuesto sobre las Actividades de Juegos Envite y de Azar.

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.

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.

Estructura Organizacional de Tributos Internos del Seniat

La Ley del SENIAT – Ley N° 53 (publicada en la Gaceta Oficial N° 37320 el 08.11.2001) regula la organización y funcionamiento de la institución.

Según ésta, la máxima autoridad del organismo es el Superintendente, quien preside un directorio ejecutivo conformado además por un (1) representante designado por el Ministro del MPPPF, un (1) representante designado por el Ministro del Ministerio del Poder Popular para el Comercio y dos (2) miembros designados de entre los directivos del SENIAT.

En lo que sea aplicable, aún están vigentes la Resolución N° 32 (publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 4881 el 29.03.1995) que estableció la estructura organizacional y funcional del organismo al momento de su creación. Mediante otras providencias administrativas se adaptó la misma al ejercicio de las nuevas competencias atribuidas por la Ley del SENIAT.

De manera tal que, en cada estado de Venezuela, existe una Gerencia Regional de Tributos Internos. Dichas unidades están sustentadas por niveles jerárquicos con línea de mando para la toma de decisiones, establecidos de la siguiente manera:

Gerencia Regional de Tributos Internos

- **Jefe del Sector de Tributos Internos Mérida**
- ✓ Área de Asistencia al Contribuyente
- ✓ Área de Administración e Informática
- ✓ Área de Recaudación
- ✓ Coordinación de Timbres

- ✓ Coordinación de Liquidación Manual
- ✓ Coordinación de Cobranza
- ✓ Coordinación de Registro Tributario de Tierras
- ✓ Coordinación de Beneficios Fiscales
- ✓ Coordinación de R.I.F
- ✓ Coordinación de Valores
- ✓ Coordinación de Sucesiones
- ✓ Coordinación de Licores
- ✓ Área de Fiscalización
- ✓ Coordinación de Fiscalización
- ✓ Área Jurídica Tributaria y Cobros Judiciales
- ✓ Área de tramitaciones
- ✓ Coordinación de Correspondencia
- ✓ Coordinación de Vivienda Principal
- ✓ Coordinación de Notificaciones
- ✓ Coordinación de Archivo
- ✓ Área de Contribuyentes Especiales

Fuente: SENIAT (2013)

Bases Teóricas

Administración Tributaria

La Administración tributaria en Venezuela ha adquirido una trascendental importancia desde la creación del Servicio Nacional Integrado de

Administración Tributaria (SENIAT), mediante Decreto Presidencial No. 310 de fecha 10 de Agosto de 1994. Con este decreto, se daba cumplimiento a las previsiones de los Artículos 225, 226 y 227 del Código Orgánico tributario de 1994 (COT) que otorgaban un rango legal superior al ente tributario y le reconocían una autonomía funcional y financiera que, hasta ese momento, no tenía.

La filosofía de este servicio se puede explicar con lo descrito por Moreno (1995), que dice:

Los cambios estructurales que se están haciendo en el sistema de administración tributaria a través de la reingeniería de procesos involucrada en el proyecto SENIAT, se presentan como un ambicioso esfuerzo para dotar al estado venezolano de un eficiente servicio de formulación de políticas impositivas y de administración tributaria, que permita reducir drásticamente los elevados índices de evasión fiscal y consolidar un sistema de finanzas públicas, fundamentando básicamente en los impuestos derivados a la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentista petrolero. (p.24).

De tal forma que mediante este cambio trascendental de la estructura financiera del Estado, se logrará igualmente impulsar el cambio de la cultura del rentismo a la cultura de la producción y la productividad, con ciudadanos que en la nueva concepción de socios o clientes, necesariamente forzarán las transformaciones requeridas para lograr la modernización integral del Estado, a fin de hacerlo eficiente en la administración de los fondos públicos.

Con esa filosofía se inició a mediados de la década de los 90 el rol y función del SENIAT, no solo en el ámbito de las finanzas públicas, si no en la sociedad general.

Para el ejercicio de ese importante papel, ya estaban consagradas en el Código Orgánico Tributario (COT) de 1984 las facultades del ente recaudador. Estas facultades fueron desarrolladas y ampliadas en el COT 1999; por tanto es necesario analizar dichas facultades, no solo desde la óptica estrictamente académica, sino también haciendo un análisis de las experiencias internacionales.

En consecuencia, la Administración Tributaria, como entidad que forma parte de la Administración Pública, está sometida a los principios rectores que orientan el accionar de esta última. Al referirse a las facultades de la Administración Tributaria, no se puede pasar por alto que su actuación debe regirse, en primer lugar, por las disposiciones que de manera muy clara y expresa, consagra la Constitución Nacional de 1999. Así, cualquier acto que contraríe el espíritu y propósito de estas normas fundamentales estaría viciado de nulidad. Como bien lo establece una sabia y antigua jurisprudencia de la Corte Federal (1953):

...porque la administración pública, como órgano de la actividad estatal, no puede ejercitar sus funciones sino dentro de los precisos límites del derecho positivo, pues la demarcación de estos constituye la garantía establecida en beneficio de los particulares o administrados contra las posibles arbitrariedades de la autoridad ejecutiva, máxime cuando se trata de la llamada Administración reglada, cuyos actos están sujetos a las definiciones de la Ley, Reglamento o cualquier otra norma administrativa. (s/p)

Esta acotación se considera importante y necesaria, toda vez que, como se verá más adelante, las facultades y atribuciones de la administración tributaria venezolana son amplísimas y extensas y, en consecuencia, es muy posible, o al menos tentador, que se haga un uso abusivo de las mismas, en perjuicio de los administrados y contribuyentes.

Así, el Artículo 141 de la Constitución establece que: “La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la Ley y el derecho”.

En el mismo orden de ideas, el Artículo 25 de la Constitución, prevé que: “Todo acto dictado en ejercicio del Poder Público que viole o menoscabe los derechos garantizados por esta Constitución y la Ley es nulo y los funcionarios públicos o funcionarias públicas que lo ordenen o ejecuten incurrir en responsabilidad penal, civil y administrativa, según los casos, sin que le sirvan de excusas órdenes superiores”

De manera tal que se considera resaltar tres aspectos de estos Artículos, que son de necesaria aplicación para los operadores de la administración tributaria:

1. La concepción de la Administración Pública y, en consecuencia, la Administración Tributaria, como un servicio, fundamentado en principios que garanticen transparencia, idoneidad y celeridad en las actuaciones.
2. El ejercicio de esta función debe estar apegado estrictamente a la Ley, con lo cual se consagra de manera genérica el conocido principio de la legalidad.

3. El ejercicio de la función pública lleva implícito la obligación de rendir cuentas y genera responsabilidad penal, civil y administrativa para los funcionarios que ejerzan dicha función "...sin que le sirvan de excusas órdenes superiores...", como describe el texto de la Constitución

Estas disposiciones se pueden complementar con las previsiones de los Artículos 3 y 6 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos del año 1981, que tiene plena vigencia y comulga con los preceptos ya citados.

Así, el Artículo 3 establece: "Los funcionarios y demás personas que resten servicios en la administración pública están en la obligación de tramitar los asuntos cuyo conocimiento les corresponda y son responsables por las faltas en que incurran. Los interesados podrán reclamar, ante el superior jerárquico inmediato, el retardo, omisión, distorsión o incumplimiento de cualquier procedimiento, trámite o plazo en que incurren los funcionarios responsables del asunto..."

Mientras que el Artículo 6 ratifica las ideas anteriores, al expresar: "Cuando el administrado haya incurrido en mora o retardo en el cumplimiento de las obligaciones contraídas con los administrados y ello acarree daño patrimonial, además de las sanciones previstas en la Ley, será responsable civilmente por el daño ocasionado a la administración"

Las normas anteriormente transcritas dejan claro que, a pesar de las amplísimas facultades de que está dotada la administración tributaria venezolana para el cabal ejercicio de sus funciones, dichas atribuciones o facultades se encuentran fundamentadas por preceptos constitucionales y legales de obligatoria observación, que deben ser tomados en cuenta en el

momento específico de cada actuación, como es el caso del procedimiento de fiscalización establecido en el Código Orgánico Tributario.

Es importante señalar el rango que el contribuyente de 1999 otorgó a la Administración Tributaria, al reconocérsele su autonomía funcional, financiera y capacidad de auto gestión en el Artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV). A pesar de que estos principios ya estaban consagrados en el Código Orgánico Tributario de 1994 y nunca fueron respetados en su exacta dimensión, ahora tienen la categoría superior de normas constitucionales, por lo que se espera su estricta observación y cumplimiento.

Facultades de la Administración Tributaria

Se denomina así a la aptitud o potestad otorgada por la Ley a servidores públicos determinados, para realizar actos administrativos validos de los cuales surgen obligaciones, derechos y atribuciones.

En consecuencia, Verdi (2004), considera que los términos “facultades”, “atribuciones” y “competencia” son utilizados frecuentemente como sinónimos para denotar aquella situación en la que un órgano de la administración se considera legitimado para obrar o actuar en determinados asuntos. El mismo autor comenta:

Así, facultad es la posibilidad de hacer u omitir algo, en especial, todo aquello que no está prohibido o sancionado por la Ley, refiriéndose igualmente al termino de facultades discrecionales como “las que posee el órgano administrativo para obrar de determinada manera, cuando lo crea oportuno y con arreglarlo a su leal saber y entender, para la mejor satisfacción de las necesidades colectivas. (p.45).

Por otra parte el mismo autor señala que la competencia es “atribución legítima a un juez u otra autoridad para el conocimiento o resolución de un asunto. Además de que se puede definir como medida de jurisdicción asignada a un órgano del poder judicial a efectos de la determinación genérica de los asuntos en que es llamado a conocer por razón de la materia, de la cantidad y el lugar” (p.46).

Si se toma esta definición como válida, competencia y atribución serían sinónimos, ya que expresan la legitimación para actuar de los órganos públicos en determinados asuntos.

Tradicionalmente la doctrina administrativa ha distinguido la competencia por la materia, por el grado y por el territorio. Según Rondón de Sansó (2000):

La competencia por la materia está constituida por la asignación, a órgano específico, de las distintas finalidades que los entes persiguen. Se trata del reparto de los fines del ente entre los distintos sectores de la organización en forma tal que cada uno de ellos es competente para un fin o grupo de fines determinados. Hay órganos que tienen una competencia genérica por cuanto la misma se extiende a distintas ramas de la Administración, como es el caso del Consejo de Ministros. Estos órganos se distinguen de los que tienen una competencia específica, en la distinta naturaleza que sería correcto hablar en tales casos más que de competencia por la materia, de competencia funcional”. (p.117).

Si se acepta esta definición como válida, competencia y atribuciones, serían sinónimos, ya que expresan la legitimación para obrar en determinados campos o materia, siempre asignadas por la Ley a determinado órgano o institución.

A los efectos de la investigación, se entiende la competencia en el sentido material del término como lo explicaba la Profesora Rondón de Sansó. Asimismo, la incompetencia, por el contrario, denota la situación jurídica en que un órgano de la administración ha actuado fuera del ámbito de su materia y por tanto sus actuaciones se encuentran viciadas. Según Fraga (2002):

La incompetencia es el vicio más grave que afecta el elemento subjetivo del acto administrativo. Se dice que un acto administrativo es legítimo cuando ha sido dictado por un órgano administrativo dentro de sus atribuciones, es decir, cuando ha actuado en el ámbito de su competencia. No es indiferente para el Derecho Administrativo de quien emana la manifestación de la voluntad, de juicio o de conocimiento que calificamos como acto administrativo, pues tal manifestación solo puede ser productiva válidamente por el órgano, ente o persona jurídica calificada para tal fin por el derecho objetivo. De hecho, la jurisprudencia ha dicho que la exorbitante presunción de legitimidad de los actos administrativos que hace que estos se presumen conformes a derecho mientras no se demuestre lo contrario, solo opera en tanto y en cuanto el acto haya sido proferido por el órgano competente. (p.53).

Cuando se analizan las facultades, atribuciones y funciones de la Administración Tributaria es necesario remitirse al Código Orgánico Tributario del 2001, en su Artículo 121. Sin embargo, se considera significativo definir de una manera macro o general, las funciones de toda administración

tributaria, es decir, los campos que delimitarían la acción de este ente ejecutivo. Así, la Administración Tributaria, a juicio de la investigadora, tiene las siguientes funciones principales:

- La supervisión, control, fiscalización de los impuestos de su competencia. Esta función abarca la realización de planes destinados a la permanente fiscalización y control de los tributos, según su naturaleza y complejidad, para minimizar los índices de elusión o evasión por parte de los contribuyentes, así como para promover, mediante medidas persuasivas, al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.
- La aplicación e interpretación de las Leyes tributarias. Comprende una extensa labor como la elaboración de dictámenes, respuestas a consultas, resolución de escritos de descargos, recursos jerárquicos, de revisión, solicitudes de anulación, solicitudes de reintegro y en general, la atención de cualquiera petición que lleve implícito una aplicación o interpretación de Leyes de contenido tributario.
- Registro de contribuyentes. Consiste en la elaboración de un registro seguro, confiable, sencillo, preferiblemente único de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias. El registro debe ser lo suficiente versátil y completo para identificar todos los datos importantes de los sujetos pasivos, así como para conocer de manera ágil la situación fiscal de cada contribuyente.
- Divulgación e información. Función que comprende la difusión masiva de Leyes, decretos, resoluciones de contenido tributario, así como las

campañas destinadas a promover el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

- Recopilación de datos económicos y estadísticos. Esta función implica la recolección de toda la data importante producto de la actividad de la administración con los contribuyentes. Se generara entonces data por sectores económicos, índices de actividad, márgenes de recaudación y se proveerán los informes necesarios para definir políticas tributarias del país.

Todas estas funciones, que debe hacer el órgano tributario o fiscal, esbozadas aquí de manera general, se traducen en competencias específicas o atribuciones de que esta investido el ente fiscalizador y recaudador

En este sentido, Verdi (2004), señala que si, por el contrario, se concibe la administración tributaria con facultades y atribuciones equilibradas y un contrapeso en el ordenamiento jurídico que garantice los derechos del contribuyente, estaremos en presencia de un verdadero Estado de derecho democrático, respetuoso de los derechos y garantías de los administrados, sin menoscabar la legítima autoridad y poder de la Administración en el importante rol que le corresponde cumplir en la sociedad, como es la obtención de los recursos. De manera sabia, el autor Fraga (2002), refiere:

En el derecho tributario hay dos enfoques antagónicos. El primero con marcado sesgo totalitario, basado en la premisa que ve en la relación tributaria una relación de poder. Magnifica el papel de la administración en la recaudación de los tributos, a la que se le reconoce amplias facultades discrecionales de investigación y fiscalización. Desde esta perspectiva se suele configurar diversas

situaciones como atribuciones conferidas a la administración, en lugar de reglar objetivamente las consecuencias de determinadas relaciones jurídicas. En ese sentido se suele expresar, refiriéndose al organismo fiscal: “la dirección podrá compensar...” o “cuando ajuicio de la dirección” o “cuando la dirección, por considerarlo conveniente...”, entre otros. (p. 63).

La otra vertiente afirma que la relación tributaria material y procesal se encuentra regida por el principio de la igualdad de la partes, en la que el Fisco asume el rol de sujeto de una relación crediticia de simple contenido patrimonial, sometida a la ley y a la jurisdicción, y niega que el Estado como titular del crédito tributario tenga una posición superior al deudor. Su voluntad frente a este no es una voluntad decisoria de carácter autónomo: por el contrario, el Estado solo puede exigir lo que el ordenamiento jurídico le ha concedido, por lo cual no puede caracterizar a la obligación tributaria como relación de poder.

En otro orden de ideas, las facultades, atribuciones y funciones de la administración tributaria, se encuentran tipificadas en el artículo 121 de COT. No obstante se describirán las que guardan relación con la presente investigación.

Artículo 121. La Administración Tributaria tendrá las facultades y atribuciones y funciones que establezcan las Leyes y reglamentos y en especial:

1. Recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios.
2. Ejecutar los procedimientos de verificación y de fiscalización y determinación para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo.

3. Liquidar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios, cuando fuere procedente.
4. Asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias solicitando de los órganos jurisdiccionales las medidas cautelares, coactivas o de acción ejecutiva, de acuerdo a lo previsto en dicho Código.
5. Adoptar las medidas administrativas de conformidad con las disposiciones de este Código...

La enunciación de las facultades y atribuciones que hace el COT del 2001, son mucho más amplias que las establecidas en el COT de 1994, mas casuísticas y, lo que interesa destacar, mas orientadas a un fin de carácter sancionatorio, represivo y orientado básicamente a la función de recaudación. De esta manera, se obvia y se minimiza el papel que pudiera jugar la Administración Tributaria y del sistema tributario en general, para alcanzar objetivos de naturaleza económica y social, limitándolo a funciones de control, supervisión, control de impuestos y de su recaudación. Ya este tema ha sido ampliamente estudiado por expertos tributarios internacionales. Tanzi (2000), quien se desempeñara por mucho tiempo como Jefe de Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional, ha expresado que la experiencia de los países desarrollados demuestra que es muy difícil el uso del sistema tributario como un instrumento o mecanismo para alcanzar objetivos sociales y económicos. Los obstáculos de naturaleza política suelen interponerse en el camino para conseguir objetivos no necesariamente de recaudación de impositiva y cuando algunas de estas medidas son adoptadas, surgen dificultades administrativas que hacen difícil su implementación. Continúa el autor manifestando que:

En los países subdesarrollados donde los obstáculos políticos, sociales y administrativos son mayores, el sistema tributario tiende a ser menos efectivo como instrumento de política fiscal. Esta situación ha conducido a muchos expertos fiscales a afirmar que la única función del sistema tributario, y dentro del él, la administración tributaria, es el incremento de la recaudación y que los otros objetivos pueden lograrse por el lado del presupuesto y del gasto. Sin embargo, insiste en la importancia de concebir el sistema tributario como un instrumento de política económica y no con un fin meramente recaudatorio. (p.68).

En suma, cualquiera que sea el sistema tributario busca un fin económico al recaudar impuestos, cuyo destinado ha de ser irreversiblemente el mejoramiento de la calidad de vida de los ciudadanos.

De igual forma, respecto a las funciones del Sistema Tributario o Administración Tributaria, en la Gaceta Oficial de la fecha 8 de Noviembre del 2001 distinguida con el No. 37.320, aparece publicada la Ley del SENIAT que contiene una amplísima lista de las funciones del servicio, las cuales están previstas en el Artículo 4 de dicha Ley.

Artículo 4. Corresponde al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduaneras y tributarias fijadas por el Ejecutivo Nacional. Sin embargo aquí solo se destacaran las funciones relacionadas con la fiscalización, a saber:

1. Ejecutar en forma integrada las políticas tributarias y aduaneras, establecidas por el Ejecutivo Nacional.
 2. Ejercer las funciones de control, inspección y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de conformidad con el ordenamiento jurídico tributario.
 3. Determinar y verificar el cumplimiento de las obligaciones aduaneras y tributarias y sus accesorios.
 4. Definir y ejecutar las políticas administrativas tendientes a reducir los márgenes de evasión fiscal y, en especial, prevenir, investigar y sancionar administrativamente los ilícitos aduaneros y tributarios.
1. Ejercer la facultad de revisión de los actos emanados del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera Y Tributaria (SENIAT), conforme al ordenamiento jurídico aplicable.
 2. Conocer, sustanciar y decidir los recursos administrativos interpuestos contra los actos dictados por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). De conformidad con el ordenamiento jurídico.
 3. Vaciar en formatos para tal fin, las consultas sometidas a su consideración en materia de su competencia.
 4. Asegurar la correcta interpretación y aplicación de las normas y procedimientos relativos a las funciones aduaneras y tributarias del Poder Público Nacional.

Imposición

La imposición, de acuerdo a lo establecido por Peraza (2002), es el sistema de contribuciones obligatorias impuestas por el gobierno sobre las personas, las corporaciones y las propiedades, como fuente de ingresos para atender los gastos gubernamentales y hacer frente a otras necesidades públicas. Sin embargo, la imposición puede servir también para conseguir otros objetivos económicos y sociales, como fomentar el desarrollo de una economía de forma equilibrada, favoreciendo o penalizando determinadas actividades o ciertos negocios, o bien para realizar reformas sociales variando la distribución de la renta o de la riqueza. Indica de igual forma:

La efectividad de la acción gubernamental depende de que las personas sometidas a su poder estén dispuestas a ceder parte de su soberanía personal o de sus propiedades a cambio de protección y de otro tipo de servicios. La imposición es una forma de realizar este intercambio. (p.98).

En la edad media los impuestos no se pagaban con dinero, sino en especie con trabajo o con parte de la producción agraria). Como los servicios que ofrecían los gobiernos consistían en esencia en la defensa militar o en la realización de lagunas obras de utilidad pública, como carreteras, el cobro de impuestos en especie bastaba para cumplir estos objetivos.

León (2003), afirma que los gobernantes podían reclutar soldados y trabajadores y exigir a los nobles que proporcionasen soldados y campesinos en función de su rango y sus bienes. De forma similar, se cobraba una parte

de la producción agrícola a los terratenientes, con lo que se podía alimentar a trabajadores y tropas.

En los estados industriales actuales, aunque los impuestos se cobran en términos monetarios, el método es el mismo en la práctica: el gobierno establece una base impositiva (en función de los ingresos o de las propiedades que se tienen) al que se le aplica un tipo impositivo; a partir de ahí se calcula el impuesto a pagar (resultado de multiplicar la base por el tipo).

Por su parte Linares (2005) determina que los sistemas impositivos deben cumplir distintas funciones, que dependerán de los objetivos del gobierno que los impone. Los gobiernos locales o regionales suelen obtener ingresos a partir de impuestos sobre las propiedades físicas, mientras que los centrales cobran impuestos sobre la venta e impuestos sobre la renta.

Los gobiernos locales o regionales están obligados a limitar sus gastos a sus niveles de ingresos (restricción presupuestaria), que dependen de los ingresos impositivos que obtienen y del dinero que les transfiere el gobierno central.

Sin embargo, este puede además generar ingresos, aparte de los impuestos, para equilibrar su presupuesto. Además, el sistema impositivo no tiene como único fin la obtención de ingresos, sino que es un instrumento esencial de la política fiscal. Los gobiernos, al controlar la oferta monetaria (mediante la política monetaria) y la política fiscal intentan lograr una estabilidad económica para conseguir una estabilidad en los precios y aumentar el empleo. Por ejemplo, durante una depresión económica, el gobierno puede optar por reducir los impuestos e incurrir en un déficit

presupuestario, aumentando de esta manera las posibilidades de consumo de los individuos y las posibilidades de inversión de los empresarios, que dispondrán de más capital para invertir, por lo que se lograra aumentar la producción.

Durante los periodos de expansión económica, podrá ser necesario aumentar los impuestos y gastar menos de lo presupuestado para evitar presiones inflacionistas debidas a un exceso de dinero relacionado con los bienes disponibles.

Entre los diversos sistemas impositivos de cada país existen profundas diferencias tanto en lo que respecta a los ingresos como en lo concerniente a gastos. Las políticas impositivas y de gastos reflejan el sistema de valores que caracteriza a una sociedad. Casi todas las democracias modernas consideran que un buen sistema impositivo ha de cumplir cuatro principios fundamentales, enunciados ya en el siglo XVIII por el economista escocés Adam Smith, citado por Linares (2005), quien expresa:

1.- Principio de Equidad

El principio de la Equidad implica que ha de ser, por su propia naturaleza, equitativo, es decir, que las cargas fiscales que se paguen sean proporcionales a la capacidad de pago de los individuos (algo que Smith definía de una forma ambigua afirmando que debían ser “proporcionales al beneficio obtenido del Gobierno”). (p.201).

Se considera que un impuesto es equitativo cuando los individuos contribuyen en relación a su capacidad de pago o, según la situación, de la

cantidad de servicios que obtienen del Gobierno. Por lo tanto la capacidad de pago y los servicios obtenidos serán criterios de equidad. Cuando la intervención pública en la economía es muy grande, resulta imposible diferenciar los dos criterios, ya que la gente más rica posee una mayor parte de la riqueza social.

2.- Principio de Claridad y Certidumbre

El principio de la claridad y certidumbre refiere según Smith, citado por Linares (2005):

Que la aplicación práctica del sistema impositivo tiene que ser clara y constante. Este principio, considerado esencial por Smith, suele subestimarse en los actuales sistemas impositivos (porque se supone que la administración pública es abierta e imparcial). (p.203).

Sin embargo, si este principio no se cumple y los impuestos varían cada año y son arbitrarios, los ciudadanos del país no podrán confiar en el sistema económico. Por ejemplo, altas tasas de inflación pueden crear incertidumbre y hacer que la gente piense que el tipo impositivo va a aumentar al ponerse en duda la equidad del sistema aplicado a ingresos que sufren más duramente los efectos de la inflación. Estas reacciones demuestran que los principios de claridad y certidumbre son esenciales para que el sistema impositivo resulte creíble.

3.- Principio de Aplicabilidad

Linares (2005), arguye que el principio de Aplicabilidad, aclara que el cumplimiento de las obligaciones tributarias dependerá de que su aplicación práctica sea fácil. El fraude fiscal se ha reducido mucho en aquellos países

que han creado sistemas que permitan la retención de parte de los impuestos en la nomina de los trabajadores.

4.- Principio de Eficacia

Finalmente, el principio de Eficacia establece según Linares (2005), que un buen sistema impositivo tiene que ser fácil de administrar. Los sistemas tributarios difíciles de gestionar restan recursos de actividades productivas y minan la confianza en el sistema y en el ejecutivo. Y lo que es peor, un sistema tributario mal diseñado y una excesiva imposición puede aumentar el fraude fiscal; además, los impuestos demasiado elevados pueden provocar que los inversores disminuyan recursos de actividades productivas hacia actividades más especulativas.

Alcántara (2006), explica que cuando esto ocurre no se cumple un principio que Adam Smith consideraba implícito: la neutralidad de los impuestos, es decir, que la imposición no debe modificar el comportamiento de los agentes económicos de un país. Añade lo siguiente:

Los principios establecidos por Smith han superado con creces la prueba del paso del tiempo. A lo largo de la historia se han añadido otros principios, aunque a veces estos han sido dañinos y contradictorios. Por ejemplo, se intento crear un sistema que permitiera una mayor elasticidad de los impuestos, es decir, que variaran – sin cambiar el tipo impositivo- cuando cambiaran las condiciones económicas. Sin embargo, la mayor elasticidad tributaria generaba ineficiencias cuando había altas tasas de inflación, porque la gente tenía que pagar más impuestos al tener ingresos previamente señalados, y sin embargo, su renta real podía haber disminuido (porque la previsión no contemplaba la subida de los precios). (p.92).

El alto nivel de ingresos impositivos animaba a los gobiernos a aumentar sus gastos cuando la mayor presión fiscal estaba desincentivando el trabajo, el ahorro y la inversión. Esta situación puede crear un estancamiento económico acompañado de inflación. En ese caso será necesario revisar el sistema tributario, reduciendo su elasticidad y adaptándolo al nivel de inflación.

Alcántara (2006), señala que, al elaborar un sistema impositivo, los gobiernos suelen atender tres indicadores de la riqueza o de la capacidad de pago del contribuyente, a saber sus ingresos, sus gastos y su patrimonio. Desde una perspectiva histórica, la agricultura, como primer sector productivo, fue el sector que se gravó en un principio. Por lo tanto, entre las principales fuentes de ingresos los más antiguos son los derivados de los impuestos sobre la propiedad de los bienes impositivos y sobre los productos que se obtienen de esta plantea el autor de igual forma lo siguiente:

El control de la propiedad de otro tipo de bienes era más difícil, pero a medida que se desarrollaron los mercados fue haciéndose *más fácil gravar la renta y la transferencia de bienes*, obteniéndose cuantiosos beneficios a partir de estos impuestos. La aparición del comercio internacional facilitó la creación de los impuestos aduaneros, que se establecieron tanto con fines recaudatorios como con fines de control de importaciones. El crecimiento del comercio provocó la creación de multitud de impuestos, desde los impuestos indirectos que gravan algunos bienes de consumo (como ocurría antaño con la sal) hasta impuestos especiales que gravan determinadas transacciones

económicas. Ejemplo de estos últimos, que siguen en vigor en algunos países, son los timbres que aparecen en algunas facturas y en otros documentos legales y financieros (el gobierno británico exigía a los colonos estadounidenses el pago de estos timbres que, al considerarse injustos, fueron una de las causas de la guerra de la independencia). (p.149).

Los impuestos especiales también se utilizan para gravar bienes de lujo o algunos bienes específicos como la gasolina, el alcohol y el tabaco, estos tres últimos porque los gobiernos desean limitar su consumo. Muchos países crean impuestos indirectos sobre la venta. Para disminuir la presión fiscal sobre los más desfavorecidos, se excluyen de estos impuestos los bienes primarios como los alimentos y algunos medicinas.

Alcántara (2006), expresa que los países de la Unión Europea cuentan con un impuesto sobre el valor añadido (IVA) que se aplica a su vez al bien en cada una de las etapas del proceso de producción. Aunque este impuesto es de muy reciente creación, los impuestos que gravan la propiedad, la compra-venta, la transferencia o la utilización de un bien son muchos más antiguos que los impuestos sobre la renta. El primer impuesto sobre la renta de las personas físicas se creó en Gran Bretaña en 1799.

En relación a los problemas para lograr la equidad, Linares (2005), explica:

Puesto que no hay ningún indicador preciso de la capacidad de pago, casi todos los países intentan diversificar la presión fiscal gravando las distintas fuentes de riquezas. Se suele equiparar la capacidad de pago con el nivel de ingresos. Sin embargo, este supuesto parece cada vez menos adecuado debido a las

injusticias que generan los modernos sistemas tributarios. El impuesto sobre el patrimonio también está recibiendo numerosas críticas. Los expertos en fiscalidad parecen preferir los impuestos sobre el consumo, pero estos son pocos populares. (p.105).

Sucesiones

El término sucesión puede abarcar situaciones que derivan de actos jurídicos realizados entre personas vivas, independientemente de que sean personas jurídicas o naturales; en tanto que las herencias deben limitarse a personas naturales, al menos en todo lo que se refiere al causante, es decir, el titular de los bienes que fallece y los deja a sus herederos. En cuanto al causante esto es así, pues una persona natural puede dejar todo o parte de sus bienes a una persona jurídica.

De allí deriva que las sucesiones no se dan solamente desde el ámbito familiar. El concepto es mucho más amplio. Hay sucesión en la compraventa, en la donación, en la cesión de créditos, en la transmisión de una desmembración de la propiedad: porque en todos estos casos, aquel a quien el derecho se transfiere, suplanta a su antecesor en la titularidad del mismo. El sustituto recibe, específicamente, el nombre de sucesor.

Sojo (2004), estima que en el ámbito gerencial y específicamente tratándose de empresas familiares, la sucesión es quizá el paso más trascendental y de mayores implicaciones y consecuencias para la vida de una familia y su empresa. En este caso particular, consta de dos acepciones muy diferenciadas: la sucesión en la propiedad y la sucesión en el gobierno y la gestión de la empresa. Asimismo comenta:

Sin embargo, lo realmente importante en el proceso de sucesión es su adecuada planificación, sobre todo en las empresas familiares, ya que afecta cuestiones tan diversas como la formación de la siguiente generación; de un líder o líderes; la planificación patrimonial; la buena organización de la familia, y la comunicación entre generaciones. También es importante la definición de unas normas básicas para la relación entre familia y empresa, y que dichas normas hayan sido elaboradas con la participación de todos los interesados y aprobadas por consenso. (p.63).

En cuanto a otro tipo de empresas, las mismas no tienen capacidad para disponer de sus bienes por herencia. Es preciso recordar que la transmisión hereditaria de los bienes solo la pueden hacer las personas naturales, y los herederos de una persona natural, solo pueden recibir por herencia la totalidad o parte de las acciones de una empresa o sociedad que hayan pertenecido al causante, de manera que nada tiene que cuidar una empresa, pues el supuesto de la pregunta no se le aplica.

Las funciones de las áreas señaladas se corresponden a las del nivel central de la institución, no obstante para el caso de la investigación es necesario señalar que el Área de Sucesiones tiene como funciones todas las transmisión gratuitas de derechos por causa de muerte o por actos entre vivos como donaciones, las cuales serán gravadas con el impuesto establecido en la Ley de Sucesiones, en los términos y condiciones que ahí se establecen; esto significa que se ocupa del Impuesto sobre Sucesiones hereditarias de los sujetos y los bienes gravados, se calculan los montos y la causa del impuesto, se generan las respectivas exenciones, exoneraciones,

desgravámenes y reducciones, se determina el patrimonio neto hereditario y, se establecen los tipos de activos.

Asimismo, se encarga de liquidar y recaudar el respectivo impuesto después de hecha la declaración sucesoral, la cual comprende:

- La verificación de la Liquidación Administrativa practicada por los contribuyentes.
- La emisión de las planillas de pago sucesoral, como consecuencia de los reparos fiscales.
- La determinación del impuesto en los casos de estimación de oficio.
- La imposición de multas por infracciones en la declaración.
- La determinación de los derechos o reintegros a favor de los contribuyentes, entre otros.

Además de ello, lleva bajo su responsabilidad el archivo actualizado de los documentos relacionados con las obligaciones tributarias de sucesiones y sus respectivos pagos; en esta área, los herederos quedan obligados al pago del impuesto establecido en la Ley de Sucesiones que comprendan bienes muebles e inmuebles, derechos o acciones situadas en el territorio nacional.

Derecho Hereditario o de Sucesiones

Es el conjunto de normas y principios jurídicos que gobiernan la transmisión de los derechos y del patrimonio en general de una persona que muere a quienes van a sustituirlo en esos derechos. Cuando una persona muere, en vida tiene una serie de derechos (relaciones jurídicas, obligaciones, derechos

que producen efectos jurídicos); cuando desaparece la persona deja de ser persona (sujeto de derechos y obligaciones), entonces algunos de esos derechos se extinguen y otros se transmiten a otras personas. El derecho sucesoral es precisamente aquel que regula la transmisión de esos derechos de una persona a otra, ante la muerte de la primera.

Alvaray (2000), plantea que al morir una persona pueden existir tres posiciones con respecto a sus derechos hereditarios que son:

- Al morir la persona, esta pierde su personalidad jurídica y aquellos derechos que no extingan con la persona pasan a ser de nadie, se le critica que el que tiene la oportunidad de quedarse con eso que no le pertenece a nadie, es el primero que se apodera de ello, lo cual traería graves problemas, mas aun si la persona que fallece es sumamente adinerada.
- Todos los derechos del causante o difunto se extinguen y pasan al Estado. Trae el inconveniente de quitársele el interés a la persona de hacer dinero.
- Que la persona antes de morir haga un testamento en el cual indique como se van a repartir los bienes y derechos al morir; o que exista una Ley que regule la situación en caso de que la persona fallecida no haya dejado testamento al morir. Esta última tesis es la única que es realmente viable.

Crisanti (2003), considera que en Roma no había muchos problemas en materias sucesorales, puesto que era deshonroso morir sin testamento,

razón por la cual todos los ciudadanos romanos hacían su testamento antes de morir; pero como además era deshonroso dejar más deudas que activos, se creó la institución de esclavos, conforme a lo cual cuando el pasivo era mayor que el activo, se podía instituir como heredero a un esclavo, conforme a lo cual cuando el pasivo era mayor que el activo, se podía instituir como heredero a un esclavo, quien no podía rechazar la herencia al morir el patrono, pero ganaba a cambio su libertad, la cual era considerada como el mayor bien que se le podía dejar.

A continuación se presentará una serie de conceptos, algunos son nuevos y otros se han visto antes, pero es importante refrescarlos porque son necesarios para el buen conocimiento de la materia:

Sucesión

Alvaray (2000), plantea que los derechos subjetivos y las obligaciones nacen y se extinguen al igual que las personas, pero en ese ínterin ellos pueden cambiar de titulares, la sucesión es precisamente ese cambio de titulares. Puede ser por acto entre vivos o por actos mortis causa. La sucesión es definitiva, el cambio de titularidad que puede experimentar un derecho o una obligación, en la presente investigación se considera estudiar la sucesión mortis causa, que puede ser a título particular o a título universal.

Sucesión a título particular

Alvaray (2000), refiere que este tipo de sucesión ocurre cuando la titularidad de la obligación o el derecho pasa específicamente señalado, debiéndose identificar cada uno de los bienes que se pretenden traspasar a otra persona. Ejemplo: Le dejo a Pedro Pérez mi casa, mi caballo y mi carro.

Sucesión a título universal

Crisanti (2003), hace hincapié en que es aquella en la que no se señalan bienes determinados sino porcentajes o la totalidad de los bienes de la persona; este tipo de sucesión solo existe a mortis causa. Ejemplo: Se le deja a Pedro Pérez, la cuarta parte de todos los bienes. El mismo autor define:

En cuanto a la terminología, a la persona a quien se sucede se suele llamar *causante*, ahora si eso ocurre por causa de muerte, al causante se le llama también de *cujus*, que es una abreviación de la expresión "de la persona de cuya sucesión se trata". En cuanto al sucesor se suele distinguir entre el heredero y el legatario, el heredero es a título universal y el legatario es a título particular. (p.82).

Patrimonio

Alvaray (2000), sostiene que es el conjunto de relaciones jurídicas susceptibles de valoración económica. Todos los bienes que tenga una persona que sean susceptibles de valoración económica forman parte del patrimonio, incluso la capacidad que tenga la persona de producir dinero. El pasivo comprende la totalidad de las deudas que tiene una persona.

Herencia

Sojo (2004), señala que es la parte del patrimonio que se transmite por muerte de una persona. Si una persona tiene en su patrimonio una serie de bienes y derechos, cuando esta muere algunos de ellos pasan a otras personas. Pero existen algunos, como los personalísimos, que se extinguen con la muerte.

La herencia esta constituida por aquellos bienes y derechos que se transmiten con la muerte. La herencia técnicamente hablando es lo que llaman en derecho un nomen iuris o nombre jurídico. El autor prosigue:

La herencia existe aun cuando no existiera al morir la persona algún bien o derecho que se pueda transmitir, precisamente porque se trata de un nombre jurídico, lo cual, tiene una relevancia que será vista más adelante. En cuanto a los Títulos de la Herencia, fundamentalmente son tres: la Ley, el testamento y el pacto. En nuestro derecho solo se aplican la Ley y el testamento. (p.33).

En consecuencia, la herencia es el patrimonio que deja la persona que fallece y que se transmite a sus herederos, con ejecución de las actuaciones jurídicas extrapatrimoniales que se extinguen con la muerte de la persona.

Testamento

Crisanti (2003), indica que el testamento es el acto por medio del cual la persona que va a pasar a ser *cujus* designa a quien le trasmite sus derechos para después de su muerte; cabe destacar que el testamento no necesariamente tiene carácter económico. Ejemplo: una persona puede hacer un testamento cuya única disposición sea reconocer una herencia o constituirle una tutela a otro hijo, sin hacer ninguna disposición económica, aunque esto no sea la más común. El testamento regula lo que se llama la herencia testamentaria. Asimismo el autor argumenta que:

A falta de testamento se aplica supletoriamente la Ley, en ella se estipula a quien pasan los bienes de cujus y en que proporción corresponden a cada quien, aquí pasa lo mismo que con las capitulaciones matrimoniales, no solo porque la Ley se aplica supletoriamente, sino que además lo más común es que nadie haga testamento y se aplique la Ley, esto es lo que conocemos como la herencia legítima o ab intestato, porque la herencia es sin testamento. (p.71).

De manera que el testamento es un acto unilateral y espontáneo, solemne, escrito de última voluntad o mortis causa, esencialmente revocable, por el cual una persona dispone para después de su muerte, de la totalidad o de parte de su patrimonio o hace alguna otra orden según las reglas establecidas por la Ley.

Legítima

Alvaray (2000), asevera que se considera legítima la parte de la herencia en la cual la Ley priva sobre el testamento, es una parte que el testador no puede modificar a su voluntad, sino que está regulado únicamente por la Ley. La legítima es una herencia precisamente porque nada se puede estipular sobre ella en los testamentos. Prosigue el autor con lo siguiente:

Es muy común que en nuestro país la gente no haga testamento, precisamente porque no hay tradición de hacerlo y, en segundo lugar, porque no vale la pena hacer testamento en nuestro país, salvo que el testador tenga una gran fortuna, en efecto poca lógica tiene que hacer un testamento si la persona posee solamente una casa, porque mientras más personas participen de la herencia más difícil será repartirla. (p.79).

Pacto

Sojo (2004), sostiene que el Pacto es una fórmula no admitida en Venezuela, debido a una prohibición de orden público según la cual, no se puede pactar sobre sucesiones futuras, según el Artículo 1.156 del Código Civil: "Las cosas futuras pueden ser objeto de los contratos, salvo disposición especial en contrario. Seguidamente recalca:

Sin embargo, no se puede renunciar a una sucesión aun no abierta, ni celebrar ninguna estipulación sobre esta sucesión, ni aun con el consentimiento de aquel de cuya sucesión se trate". Según Artículo 1484 del Código Civil: "Es inexistente la venta de los derechos sobre la sucesión de una persona viva aun con su consentimiento".

¿Por qué el temor a los contratos o pactos sobre sucesión futura?

Porque el poder de disponer de los bienes de una persona por causa de testamento es un acto de última voluntad (que solo va a tener efecto después de la muerte de la persona) y es de la esencia de las disposiciones testamentarias que sean revocables. Tal y como sucede con el derecho que tiene una persona a casarse pues, a pesar de que pueda decidir no hacerlo, este hecho no implica que esa persona renuncie al derecho que tiene a casarse; son dos cosas distintas. Asimismo, tampoco puede una persona renunciar a disponer de sus bienes. Ej. Alguien vende el derecho que tiene una herencia de 50 millones que su mamá tiene en el banco y luego resulta

que esta hace un testamento mediante el cual le deja a aquella a todo lo que tiene menos esos 50 millones de bolívares. Ese testamento que ella hizo es válido porque no puede renunciar a su derecho a disponer de sus bienes, razón por la cual puede otra persona disponer de ellos, ya que no están dentro de su patrimonio. También puede ocurrir que, por ejemplo, una mamá decida desheredar a sus hijos.

Crisanti (2003), admite que lo común es que la persona que negocia sus derechos hereditarios sea un individuo que está en muy mala situación económica, razón por la cual puede negociar estos derechos por una cantidad ínfima de bienes o dinero y con esta disposición se busca precisamente proteger a estas personas. Ej. El autor ejemplifica mediante la suposición de que una persona que se está ahogando a quien otra desde un barco le grita "te vendo el salvavidas por diez millones de bolívares", evidentemente quien se está ahogando va a acceder para salvar su vida, pero será un pacto que después no tendrá valor alguno.

Principios generales que rigen la sucesión universal

Alvaray (2000), indica que en Roma se decía que el heredero (nótese que se hace la distinción entre heredero y legatario) continua la personalidad jurídica del causante eso es ficción y el derecho moderno es contrario a la ficción que consiste en que, sabiendo que una cosa no es así, se diga que sí es así para que pueda entender mejor la situación. Siendo que el que se murió, se murió, es evidente que no se puede continuar la personalidad jurídica del muerto. Prosigue el autor:

“... Hoy en día se dice que la persona continua y representa la voluntad del causante pero en sentido distinto, en el sentido de que no hay solución de continuidad en la transmisión de los derechos, eso quiere decir que no transcurre ni un instante entre la muerte de la persona y la sucesión del derecho por parte del sucesor, lo cual implica que no hay un vacío de titularidad y que es importantísimo en materia hereditaria. Artículo 916 CC: “se tiene por no puesto en una disposición a título universal, el día desde el cual deba la misma comenzar o cesar”, es decir, en virtud de que no puede haber un espacio de tiempo entre la muerte del causante y la adquisición del derecho por parte del sucesor a título universal (el heredero no el legatario) no se admite el término en una disposición en materia hereditaria. Ejemplo: Yo designo como heredero a Pedro por los primeros 5 años después de mi muerte y a Juan en los años siguientes a esos primeros 5 años ¿es válida o es nula esa disposición? No sería válida la disposición en el testamento, porque si se tiene por no puesto el término inicial no sería válida la herencia de Pedro y si se tiene por no puesto el término final, entonces tampoco sería válida la herencia de Juan, la solución en este caso sería colocar simplemente que mis herederos son Pedro y Juan...”(p.83).

En definitiva cuando se acepta una herencia no se hace desde el mismo momento en que se muere el causante, pero tiene efectos retroactivos. Ejemplo: si alguien acepta una herencia que le haya dejado un tío cinco (5) años después de su muerte. Esto ocurre precisamente porque conforme a nuestro derecho no transcurre ni un instante entre la muerte del causante y la aceptación del derecho por parte del sucesor. El artículo 997 del Código Civil establece: “La aceptación no puede hacerse a término ni condicional ni parcialmente”. El Artículo 1.001 del Código Civil indica: “El efecto de la aceptación se retrotrae al momento en que se abrió la sucesión. Sin embargo, quedan a salvo los derechos adquiridos por terceros en virtud de

convenciones a título oneroso hechas de buena fe con el heredero aparente. Si este ha enajenado de buena fe una cosa de la herencia, solamente está obligado a restituir el precio recibido y a ceder su acción contra el comprador que no lo hubiese pagado todavía.

El heredero aparente de buena fe no está obligado a la restitución de frutos sino desde el día en que se le haya notificado legalmente la demanda. Estos últimos artículos reflejan lo mismo que se ha dicho anteriormente acerca del efecto retroactivo de la aceptación del derecho, más aún, si son llamadas tres personas a suceder y solo una de ellas acepta su derecho, se entenderá que el aceptante lo hizo desde el primer momento de la muerte del *cujus* y que los otros dos individuos nunca fueron llamados a suceder.

Por otra parte, puede suceder todo tipo de complicaciones, porque puede haber sucesión universal y sucesión a título particular en un mismo caso. Ejemplo: Alguien puede decir en su testamento que le deja la mitad de su herencia a Juan (a título universal) y que le deja a Pedro su carro Ford, a Nelson su casa en La Guaira y a Daniel su oficina en Caracas (lo cual sería una herencia a título particular). Puede ocurrir que aun habiendo dispuesto lo anterior no haya dicho nada sobre ciertos bienes y esa parte se deba regir por la Ley.

Otros principios a tener en cuenta: la transmisión que determina la sucesión a título universal no modifica las relaciones que tenía el *de cuius* para el momento de la muerte; dicho en otras palabras, si alguien muere, sus herederos van a recibir lo que la persona tenía y lo que debía en las mismas condiciones en aquella persona lo tenía y debía. Ejemplo: si alguien era propietario de una casa, sus herederos la reciben a título de propiedad, no

reciben un usufructo. Y el heredero no puede cambiar la situación si el causante no la hubiese podido cambiar.

Valdivia (2003), infiere que la herencia tiene la peculiaridad de que en ella se transmiten las deudas, así como también posesión. Este hecho puede parecer absurdo, porque la posesión se adquiere de hecho independientemente de que el poseedor sea o no propietario de la cosa, pero en la herencia la posesión se transmite aún cuando el sucesor no tenga la cosa en su poder; esto es lo que se conoce como posesión civilísima o posesión sin aprehensión. Esto es así porque el legislador busca proteger a los herederos, para que estos no se encuentren sin defensas posesionarias en caso de que no hayan podido tomar posesión de los bienes que hayan heredado. En la posesión civilísima el heredero puede incluso utilizar las defensas posesorias pertinentes, aún cuando, de hecho, no haya tomado posesión de los bienes. Seguidamente, el autor clarifica:

“... La herencia implica una confusión de patrimonios (si mi padre muere y yo acepto su herencia, mi patrimonio se confunde con el que yo haya heredado de él), lo cual trae como consecuencia, en primer lugar, la extinción de algunas relaciones porque si yo le debía a mi padre o el me debía a mí y yo lo heredo ocurriría la confusión entre acreedor y deudor, lo cual acarrearía por supuesto, la extinción de la obligación. Excepción: La aceptación bajo beneficio de inventario, si ocurre la confusión de patrimonios los acreedores de mi padre podrían cobrar sus acreencias con bienes que yo tenía antes de que se produjera la muerte de mi padre y yo heredera sus bienes, la manera de evitar la confusión

de patrimonios y, por ende, esta situación precisamente con la Aceptación a beneficio de inventario, que consiste en que la persona acepta la herencia sin que se produzca la confusión de patrimonios y se constituye un patrimonio separado con los bienes de la herencia, entonces los acreedores solo van a poder atacar los bienes heredados (no los que la persona tenía antes de recibir la herencia) y sólo hasta la concurrencia de los activos del patrimonio hereditario, si el activo es menor que el pasivo los acreedores no podrán hacer nada mas, para cobrar su acreencia...” (p.41).

Momentos importantes en la sucesión por causa de muerte

De acuerdo al criterio de Becerra (2002), hay tres momentos importantes que se verá por separado, pero al final se podrá notar cómo, en definitiva, esos tres momentos se convierten en uno:

Apertura de herencia: ocurre en el momento de la muerte de la persona y en el lugar de su último domicilio. Esto es muy importante, porque no se abre la sucesión en el lugar de la muerte del de cujus sino en el lugar de su último domicilio, pero es que además de la apertura depende el lugar de la competencia del que vaya a llevar la partición de la herencia y determina la Ley aplicable, que será la Ley del lugar donde se abre la herencia. Finalmente también determina quienes son los herederos y legatarios del de cujus. Ejemplo: Si alguien se muere en un choque durante un viaje a Paris pero vive en Caracas, el lugar de la muerte seguirá siendo Paris, pero el lugar de apertura de la sucesión será Caracas. Artículo 993 del Código Civil: “La sucesión se abre en el

momento de muerte y en el lugar del último domicilio del de cujus.”

Artículo 1023 del Código Civil: “La declaración del heredero de que pretende tomar este carácter bajo beneficio de inventario, se hará por escrito ante el Tribunal de Primera Instancia del lugar donde se abrió la sucesión, se publicará en extracto en el periódico oficial o en otro a falta de este, y se fijara por edictos en la puerta del Tribunal”. Artículo 43 del Código de Procedimientos Civil: “Son competentes los Tribunales del lugar de la apertura de la sucesión para conocer: 1° De las demandas sobre partición y división de herencia y de cualesquiera otras entre coherederos, hasta la división. 2° De las demandas sobre rescisión de la partición ya hecha, y sobre saneamiento de las cuotas asignadas, con tal de que se propongan dentro de un bien (dos años), a contar de la partición. 3° De las demandas contra los albaceas, con tal de que se intenten antes de la división, y si esta no es necesaria, dentro de un bienio, a contar de la apertura de la sucesión. 4° De las demandas de los legatarios y los acreedores de la herencia, si se proponen en los términos indicados en los números precedentes.

Cuando la sucesión se haya abierto fuera de la Republica, todas estas demandas podrán proponerse en el lugar donde se encuentre la mayor parte de los bienes. La competencia que establece este artículo no excluye la del domicilio, pero, siendo más de uno los demandados, deberán todos tener un mismo domicilio para que pueda proponerse la demanda ante el Tribunal a que ese domicilio corresponda.

Hay que mantener siempre presente que en la vocación hereditaria la persona llamada a suceder no tiene ningún derecho aún sobre los

bienes de la herencia, solo tiene una expectativa de que si llegara a ocurrir la muerte del causante va a heredar tales y cuales bienes. Excepciones: No estarán llamados a suceder aquellos que estén premuertos, es decir, aquellas personas que murieron antes del de cujus y que de no haber fallecido habrían estado llamadas a sucederle. Artículo 840 del Código Civil: "Son incapaces para recibir por testamento los que son incapaces para suceder abintestato".

Sin embargo, pueden recibir por testamento los descendientes inmediatos, es decir, los hijos de una persona determinada que viva en el momento de la muerte del testador, aunque no estén concebidos todavía". Artículo 19 del Código Civil: "...Las funciones pueden establecerse también por testamento, caso en el cual se consideran con existencia jurídica desde el otorgamiento de este acto (momento en que se hace el testamento), siempre que después de la apertura de la sucesión se cumpla con el requisito de la respectiva protocolización..." . si alguien decide crear en su testamento una fundación, para combatir el SIDA, establece en su testamento todos los estatutos de la fundación y protocoliza dicho documento, se considera que la fundación existe desde el momento de su muerte de la persona. Así como no pueden heredar los premuertos, tampoco pueden heredar los ausentes, porque como no se sabe si están vivos o están muertos, mal pueden aceptar o reclamar un derecho.

La delación de la herencia tiene estas características: una vez que una persona acepta la herencia, se considera que acepto desde el

momento de la apertura de la herencia, con lo cual jurídicamente se considera que el momento de la apertura y el momento de la delación pasan a ser el mismo momento, aunque en la vida real esto no ocurra así. Es transmisible: Se puede cambiar la titularidad, supongamos que alguien muere y su heredero muera sin haber aceptado la herencia, esos bienes pasan a los sucesores del heredero. Es un derecho de carácter económico: Porque es susceptible de valoración económica. Es un derecho que implica una alternativa.

La adquisición de la herencia o del legado: Ocurre cuando una persona acepta la herencia y efectivamente toma una herencia, la aceptación de la herencia no implica ninguna solemnidad, pudiendo ser tácita; en cambio, la aceptación del legado tiene que ser expresa, porque el legado se refiere a bienes específicos, el legatario debe reclamarle su legado al heredero (si una mamá deja un apartamento a un hijo, este tiene que buscar al hermano que allí vive y decirle “dame el apartamento que me dejó mi mamá en su testamento). Ahora, en virtud de los artículos 43 del Código de Procedimiento Civil, 1001 y 1023 del Código Civil, los tres momentos son uno solo, porque tienen efectos desde el momento de la apertura de la herencia. Artículo 43 del Código de Procedimiento Civil: “Son competentes los Tribunales del lugar de la apertura de la sucesión para conocer: 1° De las demandas sobre partición y división de la herencia y de cualesquiera otras entre coherederos, hasta la división. 2° De las demandas sobre rescisión de la partición ya hecha, y sobre saneamiento de las cuotas asignadas, con tal de que se propongan dentro de un bienio, a contar de la apertura de la sucesión. 4° De las demandas de los legatarios y los

acreedores de la herencia, si se proponen en los términos indicados en los números precedentes

Elusión y Evasión Tributaria

Elusión. Concepto

Según Tulio Rosembuj (2003)

Desde un punto de vista lingüístico, es la acción y efecto de eludir. Una dificultad o un problema se elude cuando se esquiva o evita con astucia o maña.

La elusión fiscal significa esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría si no se pusiera en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla.

El presupuesto de la elusión consiste en sustraer del tributo manifestaciones de capacidad económica recogidas en la ley, de otro modo sujetas, mediante la gestión lícita de medios negociables, aunque no congruentes con la voluntad legis.

La elusión fiscal es una categoría lógica de reflexión, un modo para designar esquemáticamente las técnicas legales de rodear o soslayar el cumplimiento de las leyes tributarias. (p.94).

Tremonti, G. (1984) describe que la elusión de la norma tributaria cuando se perfeccionan presupuestos de Derecho Civil consistentes en la elección de tipos contractuales o de arquitecturas contractuales al

único (o principal) fin de minimizar la respectiva carga tributaria. Se trata de opciones de presupuestos que no serían adoptadas ni perfeccionadas fuera del ambiente fiscal o en un ambiente fiscal diverso. La norma tributaria se coloca la razón elusiva.

Bases Legales

La presente investigación denominada “subestimación de los costos de inmuebles como un elemento de evasión fiscal en las declaraciones sucesorales presentadas ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT); región Mérida. Período fiscal 2012 – 2013”, se apoya en la normativa venezolana vigente. Los principios fundamentales consagrados en la Constitución son los que edifican y orientan la vida de la República, y de donde nace el ordenamiento jurídico.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)

Mientras que la base legal de ellos se encuentra establecida en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y a continuación se exponen:

El artículo 316, expresa los principios: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentara en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.” (p.130).

El artículo 317, manifiesta la legalidad de los impuestos: no podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales... (p.130).

El artículo 133, expresa: "toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezcan la ley." (p.69).

Código Orgánico Tributario

Por su parte, el Código Orgánico Tributario (Art. 130) como instrumento rector de la Tributación en Venezuela, contempla:

Los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos previstos en la ley cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria, deberán determinar y cumplir por si mismos dicha obligación o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la administración tributaria, según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario. La administración tributaria podrá proceder a la determinación de Oficio, sobre la base cierta o sobre base presuntiva, así como solicitar las medidas cautelares conforme a las disposiciones de este Código, en cualquiera de las siguientes situaciones:

- 1.- Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar declaración.
- 2.- Cuando la declaración ofreciere dudas relativas a su veracidad o exactitud.

- 3.- Cuando el contribuyente no exhiba los libros y documentos pertinentes.
- 4.- Cuando la declaración no esté respaldada por los documentos, contabilidad u otros medios que permitan conocer los antecedentes, así como el monto de las operaciones que deberán servir para el cálculo del tributo.
- 5.- Cuando los libros, registros y demás documentos no reflejen el patrimonio real del contribuyente.
- 6.- Cuando así lo establezcan este Código a las leyes tributarias las cuales deberán señalar expresamente las condiciones y requisitos para que proceda. (p. 44).

Artículo 131: La determinación por la Administración Tributaria se realizará aplicando los siguientes sistemas:

- 1.- Sobre base cierta, con apoyo en todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos imposables.
- 2.- Sobre base presuntiva, en merito de los elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria. (pp. 44-45).

El artículo 132, contiene: La Administración Tributaria podrá determinar los tributos sobre la base presuntiva, cuando el contribuyente o responsables:

- 1.- Se opongan u obstaculicen el acceso a los locales, oficinas o lugares donde deban iniciarse o desarrollarse las facultades de fiscalización, de manera que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones.
- 2.- Lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

3.- No presenten los libros y registros de la contabilidad, la documentación comprobatoria, o no proporcionen las informaciones relativas a las operaciones registradas. . . . Parágrafo Único: Practicada la determinación sobre base presuntiva, subsiste la responsabilidad que pudiera corresponder por las diferencias derivadas de una posterior determinación sobre base cierta. (p. 45)

El artículo 133, contempla: Al efectuar la determinación sobre base presuntiva, la administración podrá utilizar los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente o en las declaraciones correspondientes a cualquier tributo, sean o no del mismo ejercicio, así como cualquier otro elemento que hubiere servido a la determinación sobre base cierta. Igualmente, podrá utilizar las estimaciones del monto de ventas mediante comparación de los resultados obtenidos de la realización de los inventarios físicos con los montos registrados en la contabilidad; los incrementos patrimoniales no justificados; el capital invertido en las explotaciones económicas ; volumen de transacciones y utilidades en otros periodos fiscales; el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares; el flujo de efectivo no justificado, así como otro método que permita establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Agotados los medios establecidos en el encabezamiento de este artículo, se procederá a la determinación, tomando como método la aplicación de estándares de que disponga la administración tributaria, a través de información obtenida de estudios económicos y estadísticos en actividades similares o conexas a la del contribuyente o responsable fiscalizado (p. 46)

El artículo 134, expresa: “Para determinar tributos o imponer sanciones, la administración tributaria podrá tener como ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos u omisiones conocidos ...” (p.46).

El artículo 135, establece: “La determinación efectuada por la administración tributaria podrá ser modificada, cuando en la resolución culminatoria del sumario se hubiere dejado constancia del carácter parcial de la determinación practicada, y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyos caso serán susceptibles de análisis y modificación aquellos aspectos no considerados en la determinación anterior” (p.46).

El artículo 136, contiene:

Los montos de base imponible y de los créditos y débitos de carácter tributario que determinen los sujetos pasivos o la administración tributaria, en las declaraciones juradas y planitas de pago de cualquier naturaleza, así como en las determinaciones que efectuó la administración tributaria por concepto de tributos, intereses o sanciones, y la resolución de los recursos y sentencias, se expresaran con aproximación a la unidad monetaria. . (p. 46).

Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos

De las Exenciones, Exoneraciones, Desgravámenes y Reducciones

Artículo 8º: Estarán exentos:

1. Los entes públicos territoriales.
2. La cuota hereditaria que corresponda a los ascendientes, descendientes, cónyuge, y padres e hijos por adopción, cuando no excedan de setenta y cinco unidades tributarias (75 U.T.).

3. Las entidades públicas no territoriales que ejerzan primordialmente actividades de beneficencia y de asistencia o protección social siempre que destinen los bienes recibidos, o su producto, al cumplimiento de esos fines.

La Base Imponible

Artículo 15: El patrimonio neto dejado por el causante se determinará restando de la universalidad de los bienes que forman el activo, la totalidad de las cargas que forman el pasivo, con las reglas y limitaciones establecidas en esta ley. En la determinación del patrimonio neto hereditario no se incluirán los bienes exentos, ni los desgravados.

Artículo 16: La cuota líquida del heredero se calculará en base al patrimonio neto dejado por el causante después de restarle el valor de los legados y cargas establecidos por éste en beneficio de terceros y aplicándole las exoneraciones que le beneficien como tal.

Artículo 17: La cuota líquida del legatario se calculará por el valor del bien o los bienes que forman el legado, habida cuenta de las exoneraciones que le beneficien como tal.

Del activo

Artículo 18: Forman parte del activo de la herencia, a los fines de esta Ley:

1. Todos los bienes, derechos y acciones que para el momento de la apertura de la sucesión se encuentren a nombre del causante, en virtud de título expedido conforme a la Ley.
2. Los inmuebles que para el momento de la apertura de la sucesión

aparecieran enajenados por el causante por documentos no protocolizados en la correspondiente Oficina de Registro Público conforme a la ley, con excepción de las enajenaciones constantes en documentos auténticos, cuyo otorgamiento haya tenido lugar por lo menos dos (2) años antes de la muerte del causante.

4. Los bienes enajenados a título onerosos por el causante en el año anterior a su fallecimiento, en favor de quienes estén llamados por la ley a sucederle; de quienes aparezcan instituidos como sus herederos o legatarios; de las personas que se presumen interpuestas de aquellas, de acuerdo al Código Civil; o de personas morales que pertenezcan a unos u otros.

Se exceptúan los casos en que se justifique plenamente haberse destinado el precio proveniente de las enajenaciones de dichos bienes al pago de obligaciones y gastos necesarios para el causante; a la adquisición, a nombre de éste, de otros bienes que reemplacen los enajenados; o que dicho precio se encuentre invertido en depósitos bancarios o en créditos a favor del causante.

4. Los bienes adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por las personas contempladas en el ordinal anterior, siempre que la operación se hubiere realizado en los tres (3) años anteriores a su fallecimiento.

5. Los bienes enajenados a título oneroso por el causante en nuda propiedad y con reserva de usufructo a estas mismas personas, dentro de los cinco (5) años anteriores a su fallecimiento.

6. Cualesquiera otros bienes que hubiesen salido del patrimonio del causante

mediante actos encaminados a defraudar los derechos del fisco, siempre que ello aparezca de circunstancias claras, precisas, concordantes y suficientemente fundadas.

Del Pasivo

Artículo 25: Constituyen el pasivo de la herencia:

- 1.- Las deudas que existan a cargo del causante para el momento de la apertura de la sucesión.
- 2.- Los gastos del traslado del cadáver al lugar de la inhumación y los gastos de embalsamamiento, exequias y entierro.
- 3.- Los gastos de apertura del testamento, los de inventario, avalúo y declaración de la herencia.
- 4.- Los honorarios que deban pagarse a los abogados, economistas, contadores públicos o tasadores, con motivo de las operaciones a que se refiere el numeral anterior.

A los efectos de esta ley, el total de dichos honorarios estará sometido a los límites calculados según la siguiente tarifa:

Líquido Hereditario

Porcentaje

De 20,01 U.T. hasta 50 U.T. 6%

De 50,01 U.T. hasta 200 U.T. 4%

De 200,01 U.T. hasta 500 U.T. 3%

A partir de 500,01 U.T. 2%

Si en el pasivo se hacen figurar honorarios no retasados judicialmente, los funcionarios podrán solicitar la retasa cuando lo juzguen excesivos.

De la Declaración

Artículo 27: A los fines de la liquidación del impuesto, los herederos y legatarios, o uno cualquiera de ellos, deberán presentar dentro de los ciento ochenta (180) días siguientes a la apertura de la sucesión una declaración jurada del patrimonio gravado conforme a la presente ley.

Artículo 33: Cuando en el activo de la sucesión existan bienes que por su naturaleza sean de difícil inventario o en los casos en que por impedimentos insuperables no fueren suficientes los lapsos ordinarios, el funcionario competente queda facultado para conceder plazos extraordinarios con el fin de hacer la declaración de herencia, siempre que la soliciten los contribuyentes antes del vencimiento del término que fija esta Ley para hacer la declaración.

De la Liquidación y Recaudación del Impuesto

Artículo 42: Cuando los herederos o legatarios deban acreditar el cumplimiento de obligaciones tributarias, solicitarán un certificado a la Administración Tributaria, la cual deberá expedirlo en un plazo no mayor de tres (3) días. Si dicha administración no estuviere en condiciones de otorgarlo, dejará constancia documentada de tal hecho dentro del mismo plazo, la que tendrá igual efecto que el certificado.

En todo caso, la Administración conserva el derecho de verificar la exacta aplicación de las normas dentro del término de prescripción.

Artículo 43: Cuando los herederos o legatarios sean objeto de alguna

fiscalización o verificación administrativa, podrán solicitar que se les otorgue el certificado a que se refiere el artículo anterior, previa constitución de garantía suficiente y satisfactoria al Fisco Nacional.

En este caso, la Administración Tributaria deberá pronunciarse dentro de los quince (15) días siguientes a la recepción de la solicitud.

Artículo 45: Después de efectuada la recaudación del impuesto o de haberse declarado su exoneración o extinción en los casos determinados por esta ley, la administración entregará a los contribuyentes un certificado de solvencia o liberación.

Definición de Términos Básicos

Administración Tributaria: es una estructura organizativa de carácter especial, sin personalidad jurídica, dotado de autonomía funcional y financiera, adscrito al Ministerio de Hacienda, cuyo objeto es la administración del sistema de los ingresos tributarios nacionales. (Ruiz, 2000).

Base imponible: Cantidad calculada sobre la que se mide la capacidad del pago del contribuyente. Diccionario de términos tributarios. Ordenanza Actividad Económica Libertador. (2007)

Contribuyente: El término se reserva en la práctica para hacer referencia a los impuestos directos, en los cuales existe una base mínima imponible. Ordenanza Actividad Económica Libertador. (2007)

Contribuyentes Ocasionales: Sujetos que no califican como contribuyentes ordinarios, no obstante, de manera eventual u ocasional, pueden realizar operaciones gravadas, en cuyo caso estarán obligados a tributar como contribuyentes en esas operaciones específicas. Villegas. (1998).

Contribuyente Especial: Contribuyentes con características similares calificados y notificados por la Administración Tributaria como tales, sujetos a normas especiales en relación con el cumplimiento de sus deberes formales y el pago de sus tributos, en atención al índice de su tributación. Villegas. (1998).

Deberes formales: son las pautas que deberán cumplirse, las cuales de manera general y enunciativas se encuentran establecidas en el Código Organico Tributario y en las leyes especiales y sus respectivos reglamentos (Ramírez, 1996).

Elusión Fiscal: acto de defraudación fiscal cuyo propósito es reducir el pago de las contribuciones que por la ley le corresponden a un contribuyente. Pueden ser por engaños, errores u omisiones en las declaraciones o cualquier otro acto del que se tenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco (Definición.org, 2006)

Evasión fiscal: acción de evadir el pago de los impuestos lo cual constituye el delito de defraudación a la Hacienda Pública. Consiste en la ocultación de ingresos, simulación o exageración de gastos deducibles, aplicación de desgravaciones y subvenciones justificadas con la finalidad de evitar el pago de las contribuciones que por ley le corresponda a un causante. (Definición.org, 2006).

Fiscalización: es un mecanismo de control que tiene una connotación muy amplia; se entiende como sinónimo de inspección, de vigilancia, de seguimiento de auditoría, de supervisión, de control y de alguna manera de evaluación, ya que evaluar es medir y medir implica comparar. (Definición.org, 2006).

Hecho imponible: es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica, establecida por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. (Ramírez, 1996).

Impuestos: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. (Ramírez, 1996).

Ley: Regla o norma constante e invariable de las cosas que está determinada por sus propias cualidades o condiciones o por su relación con otras cosas. Villegas (1998)

Multa: pena pecuniaria que se impone por una falta, acción u omisión, o por contravenir lo que se ha pactado. (Ruiz, 2000).

Obligación Tributaria: es la relación que surge entre el estado, en las distintas expresiones del poder público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. (Ramírez, 1996).

Sanciones: constituyen las penas que imponen las autoridades tributarias a los infractores de las leyes tributarias en forma general (Ruiz, 2000).

Sujeto Activo: ente público acreedor del tributo (Código Orgánico Tributario, 2001)

Sujeto Pasivo: aquel obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias (Código Orgánico Tributario, 2001)

Unidad Tributaria (UT): representa la magnitud aritmética, por cuyo intermedio, se establecen las bases de imposición, de exención, de las multas, para permitir así la denominada corrección monetaria periódica de la misma. (Ley de ISLR, 2001)

Tributario: Que paga tributo o está obligado a pagarlo. Márquez (1998)

Tributos: son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial; exige de sujetos económicos sometidos a la misma. Márquez. (1998)

Sistema de Variables

El sistema de variables estará conformado por las variables establecidas en los objetivos específicos de la investigación. A este respecto afirman Hernández y col. (2003), que el sistema de variables esta conformado por “aquellos datos o elementos susceptibles a cambios y por ende pueden ser medidos” (p.1).

Arias (2006), plantea que un sistema de variables es: “El conjunto de características cambiantes que se relacionan según su dependencia o función en una investigación” (p.109).

Ahora bien, para Arias (2006), variables es “el aspecto o dimensión de un fenómeno que tiene como característica la capacidad de asumir distintos valores (símbolo al cual se le asignan valores o números)”. (p.224) Para Arias (2006), la definición conceptual de la variable es:

La expresión más general y abstracta en que puede manifestarse el acontecimiento o fenómeno a estudiar por lo tanto no es observable ni medible empíricamente a lo sumo es una expresión conceptual que amerita una definición para su entendimiento en el marco en que se va a manejar la investigación (p.5)

Arias (2006), expresa su concepto sobre variable como: “Una característica o cualidad; magnitud o calidad, que puede sufrir cambios, y que es objeto de análisis, medición, manipulación o control en una investigación.”(p.57).

En tal sentido se presenta a continuación el cuadro de conceptualización de variables en un todo de acuerdo a los objetivos de la investigación.

Cuadro 1. Conceptualización de las variables

Objetivos Específicos	Variable	Fuente
Señalar la opinión del Seniat ante la subestimación de los valores de los inmuebles al momento de presentar las declaraciones sucesorales	Factores externos que estimulan la evasión Fiscal	Visitas de Inspección, actas, reparos y establecimiento de sanciones,
Describir los procedimientos administrativos de la Coordinación de Sucesiones relacionado con el certificado de solvencia al momento del cálculo y pago del impuesto	Criterios sobre procedimiento que ejecuta el Área de Sucesiones desde el momento en que el contribuyente solicita el certificado de solvencia de sucesión, hasta la entrega del mismo.	Procedimiento que ejecuta el área de sucesiones desde el momento en que el contribuyente solicita el certificado de solvencia de sucesión, hasta la entrega del mismo.
Determinar los factores que intervienen en la subestimación del valor de los inmuebles al momento de presentar las declaraciones sucesorales ante la administración tributaria regional.	Factores actuales que intervienen en la subestimación del valor de los inmuebles al momento de presentarse las declaraciones sucesorales ante la administración tributaria regional.	Guía de entrevistas estructuradas
Comparar el valor de los inmuebles presentados en las declaraciones sucesorales años 2012 – 2013 con los costos reales establecidos por catastro	Valores de los inmuebles presentados por la sucesión para contrastarlos con los valores reales del mercado de inmuebles	Expedientes Sucesorales
Presentar los efectos de la subestimación de los valores de los inmuebles declarados como activos de la herencia	Disminución, decrecimiento e inequidad	Ley de Presupuesto Anual

Fuente: Nieto (2013)

Operacionalización de las variables

Para elaborar una operacionalización de variables es necesario definirla; por ello, se debe tomar en cuenta la variable, las dimensiones en que esta puede descomponerse y los indicadores que expresan el comportamiento de la variable.

Para Arias (2006), la Operacionalización consiste en “el proceso de encontrar los indicadores que permiten conocer el comportamiento de las variables (p.89).

Arias (2006), la define como el: “... proceso mediante el cual se transforma la variable de conceptos abstractos a términos concretos, observables y medibles, es decir, dimensiones e indicadores” (p.63).

En la operacionalización de la variable se determinara la dimensión de la variable que para Arias (2006), es “un elemento integrante de una variable compleja, que resulta de sus análisis o descomposición” (p.61). es por ello que, establecida la dimensión de la variable se presentan los indicadores de la misma que son según Arias (2006), “un indicio o unidad de medida que permite estudiar o cuantificar una variable o sus dimensiones” (p.62).

A continuación se presenta el Cuadro 2 de operacionalización de la variable.

Cuadro 2. Operacionalización de las variables

Objetivos Específicos	Variable Independiente	Variable Dependiente	Indicadores	Ítems	Técnica	Instrumento	Fuente
Señalar la opinión del Seniat ante la subestimación de los valores de los inmuebles al momento de presentar las declaraciones sucesorales	Visitas de Inspección, levantamiento de actas, formulación de reparos y establecimiento de sanciones	Providencias Administrativas asignadas a los funcionarios	Cantidad de Actas de Reparos Notificadas, Sanciones impuestas y monto recaudado	Cuáles son los efectos administrativos y financieros de la Subestimación ?	Revisión	Observación	Los funcionarios del Área de Sucesiones del Seniat
Describir los procedimientos administrativos de la Coordinación de Sucesiones relacionado con la solicitud del certificado de solvencia al momento del cálculo y pago del impuesto.	Procedimientos administrativos	Declaraciones sucesorales	Acto jurídico Fraude tributario Sanciones Certificado de Solvencia	Cual es normativa Legal aplicable en declaraciones sucesorales?	Revisión	Observación	Leyes, Código y Reglamento. Expedientes Documentación Bibliográfica
Determinar los factores actuales que intervienen en la subestimación del valor de los inmuebles al momento de presentarse las declaraciones sucesorales ante la administración tributaria regional.	Factores en la subestimación	Declaraciones sucesorales.	Leyes, Código y Reglamento	¿Cuáles son los factores que intervienen en la subestimación del valor de los inmuebles?	Entrevista	Guía de entrevista	Información documental Funcionarios
Comparar los valores de los inmuebles presentados por las declaraciones sucesorales años 2012 – 2013	Costos de los inmuebles.	Declaraciones sucesorales	Costos reales de inmuebles Calculo de Impuestos Pago del Impuestos	Fiscalización posterior de las declaraciones sucesorales?	Entrevista	Guía de entrevista	Expedientes Sucesorales
Presentar los efectos de la subestimación de los valores de los inmuebles declarados como activos de la herencia	Efectos sobre las finanzas publicas	Falta de infraestructura en distintos sectores	El impacto en las finanzas públicas se puede medir comparando el total de recursos recaudados año con año por concepto de impuestos	Se puede medir mediante la opinión de los mismos funcionarios sobre la situación actual de las calles, hospitales, Carreteras, escuelas.	Observación Documental Entrevista	Guía de observación Guía de entrevista Funcionarios	Ley de Presupuesto Anual

Fuente: Nieto (2013)

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Desarrollar una investigación implica que todos los hechos y relaciones alcancen un grado de exactitud y confiabilidad. Esta premisa obliga el empleo de una metodología sistematizada la cual habilita, entre otras cosas, que los hechos más significativos se sometan al rigor de esta actitud procedimental orientada a la consecución de los objetivos e intereses de la investigación. De esta manera, el presente capítulo tiene como propósito describir, cada uno de los aspectos relacionados con la metodología de investigación adaptada, el tipo de investigación, la población, la muestra y los datos recogidos en la que se aplican técnicas e instrumentos de recolección de datos.

Tipo de la Investigación

Tiene el apoyo en una investigación de tipo documental y de campo. La investigación documental es definida según Arias (2006) “como el proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores” (p.27); se utilizarán todas las fuentes documentales plasmadas en esta investigación, trabajando con un grupo de 46 expedientes ingresados durante el periodo 2012 – 2013.

La investigación de campo Arias (2006) la define “como la forma de recolección de datos directamente de la realidad donde ocurren los hechos, sin manipular o controlar variables. Estudia los fenómenos sociales en su

ambiente natural... (p.27); en esta investigación se aplicará la entrevista como instrumento, dirigida a los funcionarios del área de sucesiones y de fiscales actuantes del área de fiscalización

En función de los objetivos señalados se establece como una investigación analítica. La investigación analítica

“Es aquella que trata de entender las situaciones en términos de la relaciones de sus componentes. Intenta descubrir los elementos que componen cada totalidad y las interconexiones que dan cuenta de su integración.” Bounge en Hurtado 2007, pag.103

La investigación analítica consiste en el análisis de las definiciones relacionadas con el tema, para estudiar sus elementos detalladamente y poderlas comprender con mayor profundidad. En este estudio, la investigación analítica tiene como propósito desglosar cada elemento para determinar el efecto económico de la evasión del impuesto sucesoral en las declaraciones presentadas ante el Seniat en el periodo 2012 al 2013

Por tal motivo nuestro estudio expresa de manera objetiva la subestimación de los valores de los inmuebles como un elemento de evasión fiscal en las declaraciones sucesorales al momento de ser presentadas ante la administración tributaria, situación que debe ser analizada para dar a conocer los factores, que intervienen que a su vez requieren ser explicados de manera detallada y, así llevar a cabo una determinada solución o propuesta ante el problema.

Diseño de la investigación

Según Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, L. (2003), el término diseño se refiere al plan o estrategia concebida para obtener la información que se desea. En la presente investigación se analizará la subestimación de los valores de inmuebles como un elemento de evasión fiscal en las declaraciones sucesorales presentadas ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT); región Mérida; Período fiscal 2012–2013; conduce a la aplicación de tres (3) etapas para el cumplimiento de todos los objetivos.

A continuación se desglosan las diferentes acciones que se requieren para la consecución de dicha investigación:

Fase 1. Diagnóstico

Previamente se realiza una revisión bibliográfica y una organización de toda la documentación relacionada al tema. Para identificar los procedimientos actuales administrativos de la Coordinación de Sucesiones relacionado con la solicitud del certificado de solvencia al momento del cálculo y pago del impuesto, utilizando la técnica de la observación estructurada a través del uso de cuadros y tablas que explicarán los hechos ocurrientes en este caso se analizará la dimensión e indicadores a estudiar, aplicados a los expedientes, objeto de estudio y a los elementos de la fiscalización, estableciendo en las bases del marco legal existente.

Fase 2. Determinación

Se procede la aplicación de un instrumento de recolección de datos formal, como la entrevista al personal administrativo de la coordinación de sucesiones y a los fiscales actuantes del área de fiscalización, para

determinar los factores que interviene en el proceso de cálculo del valor de los inmuebles en relación al pago real del impuesto de sucesiones ante la administración tributaria nacional.

Fase 3. Comparativa

Se procede a comparar los resultados obtenidos de la revisión de los expedientes, marco legal y los factores que intervinieron en la determinación del impuesto de sucesiones al momento del pago ante la administración tributaria y generar un análisis reflejado en las tablas comparativas o estadística, por medio del cual se den soluciones en las conclusiones y recomendaciones del trabajo de investigación como una propuesta al problema de la evasión fiscal por falta del pago del impuesto sucesoral.

Población y Muestra

Población

Para Arias (1999) "La población o universo se refiere al conjunto para el cual serán válidas las conclusiones que se obtengan: a los elementos o unidades (personas, instituciones o cosas) involucradas en la investigación". (p.49).

Una población está determinada por sus características definitorias. Por lo tanto, el conjunto de elementos que posee esta característica se denomina población o universo. Población es la totalidad del fenómeno a estudiar, las unidades que la integran posean una característica común, la que se estudia y da origen a los datos de la investigación. La población objeto de estudio está representada por los funcionarios de la administración tributaria y los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria de presentar las declaraciones sucesorales entrevistados y encuestados; que presentan características similares de acuerdo a la normativa legal a aplicar. Las variables que presentan esta población van hacer objetos de análisis; igualmente se seleccionaron la cantidad de cuarenta y seis (46)

expedientes de declaraciones ingresadas por los herederos ante la administración tributaria, con características similares, donde se presume que hay subestimación en el valor de los activos declarados.

Como, una población es el conjunto de todas las cosas que concuerdan con una serie determinada de especificaciones, cuando se seleccionan algunos elementos con la intención de averiguar algo sobre una población determinada, nos referimos a este grupo de elementos como una muestra. La exactitud de la información recolectada depende en gran manera de la forma en que fue seleccionada la muestra.

Muestra

La muestra a diferencia comprende un segmento de la población cuando se hace imposible medir cada uno de los individuos de una población se toma en cuenta una muestra representativa de la misma. De acuerdo a Arias (2004), la muestra descansa en el principio de que las partes representan al todo y, por lo tanto, refleja las características que definen la población de la cual fue extraída, lo cual nos indica que es representativa. Esta deberá calcularse estadísticamente o por un método ampliamente conocido y probado. En el campo estadístico se cuenta con una amplia gama de tipos de muestras. Por lo cual, resultó necesario realizar un discernimiento sobre los tipos disponibles y bajo esa vía establecer cuál sería la mejor opción. Provisionalmente, se planteó como tentativa la muestra probabilística que se caracteriza porque todas las unidades de la población tiene la misma probabilidad de ser elegida; algunos de este grupo son la muestra estratificada y el muestreo aleatorio simple. Aunque con ello no excluyó la opción de uso de la muestra no probabilística en la cual la elección de sujetos depende del criterio del investigador, pudiéndose, equivalentemente, emplear la muestra intencionada o la muestra accidental. El uso de una u otra dependió del tipo de población y las cualidades de la misma.

Se empleó el muestreo aleatorio simple, este se orientó por las siguientes etapas:

1.- Se determinó el nivel de confianza con el que se desea trabajar. Este fue del orden de 66%; 95% que es el más usual o el 99%.

2.- Se estimó las características del fenómeno investigado. Para ello se determinó la probabilidad de que se realice el evento (p) o la de que no se realice (q); cuando no se posea suficiente información de la probabilidad del evento.

3.- Se estableció el grado de error máximo aceptable en los resultados de la investigación. Para la literatura y especialistas este no debe ser mayor del 10%, ya que se arriesga la veracidad de la información.

Donde:

N = Tamaño de la muestra.

N = Total de elementos que integran la población.

q = Proporción de elementos que no presentan la característica que se investiga

p = Proporción de elementos que presentan una determinada característica a ser investigada.

e = Error muestral.

z = Nivel de confianza.

Se aplicó:

N = 100

p = 0,50

q = 0,50

$$z = 1,65$$

$$e = 0,09$$

$$n = \frac{N \cdot z^2 \cdot p \cdot q}{N \cdot e^2 + (Z^2 \cdot p \cdot q)}$$

$$n = \frac{100 \cdot (1,65)^2 \cdot 0,50 \cdot 0,50}{100 \cdot (0,09)^2 + ((1,65)^2 \cdot 0,50 \cdot 0,50)} = \frac{68,06}{1,4906}$$

$$n = 46$$

Habitualmente, el investigador no trabaja con todos los elementos de la población que estudia sino sólo con una parte o fracción de ella; a veces, porque es muy grande y no es fácil abarcarla en su totalidad. Por ello, se elige una muestra representativa y los datos obtenidos en ella se utilizan para realizar pronósticos en poblaciones futuras de las mismas características. Por esta razón nuestra muestra estará representada por cuarenta y seis (46), expedientes sometidos al análisis y por 15 funcionarios fiscales entrevistados de las Áreas de Sucesiones y Fiscalización.

Técnicas e Instrumentos para la Recolección de Datos

En relación con las técnicas e instrumentos de recolección de información, que están contemplados en esta investigación, se debe establecer una separación de los mismos, de acuerdo a lo expuesto en las variables de análisis formuladas para la creación del cuadro de operacionalización de las variables.

Los procedimientos y técnicas de recolección de datos se seleccionaron de acuerdo con la necesidad de información a recopilar que esté relacionada con el tema planteado.

Para Sabino (1992) “Un instrumento de recolección de datos es en principio cualquier recurso que pueda valerse, el investigador para acercarse a los fenómenos y extraer de ellos información”. (p: 129).

En primera instancia, se escogieron procedimientos que no alterarán el fenómeno a estudiar y en segundo lugar, las técnicas de recolección de datos (fuentes primarias) están conformadas por la entrevista, observación estructurada y como fuente secundaria, se tomaron las técnicas documentales de contenidos específicamente representadas por las normativas legales existentes.

Según Tamayo (2005); “La entrevista contiene los aspectos del fenómeno que se consideran esenciales, permitiendo además aislar ciertos problemas que nos interesan principalmente, deducen de la realidad a cierto número de datos esenciales, y precisa el objeto de estudio”. (p: 101).

Desde otro punto de vista, el proceso de entrevista puede tener la desventaja de juicios de valores, o criterios subjetivos emitidos por el entrevistado, el cual describe el fenómeno basándose en la experiencia; es por ello, que debe proporcionarse un soporte teórico, a través de la revisión documental, siendo esto no más que el proceso de consulta de material bibliográfico y elaboración de análisis de contenidos que en la presente, posea vínculo con el ámbito tributario de acuerdo a los expedientes y que estén en marcados dentro de la temática de la investigación.

Ahora bien, el instrumento empleado dentro de esta investigación es la guía de entrevista, que permite, la obtención de información por medio del diálogo, a través de una serie de preguntas dirigidas a los implicados con el objeto de estudio, la cual proporciona una guía para orientar los esfuerzos a la búsqueda de información relevante.

En el caso particular de esta propuesta la guía de entrevista fue aplicada a los fiscales del área de sucesiones y al coordinador para conocer de más cerca las causas del problema representado por la evasión del impuesto sucesoral, con el fin de obtener de forma directa, la información sobre los procedimientos tributarios ejecutados, los cuales permiten detectar posibles ilícitos tributarios en que incurren los contribuyente o responsables al subestimar el valor de los inmuebles.

Según Arias (2006); “La observación estructurada es aquella que además de realizarse en correspondencia con unos objetivos, utiliza una guía diseñada previamente, en la que se especifican los elementos que serán observados”. (p: 70). En este caso de estudio se aplicará una lista de cotejo el cual lo define Arias (2006);” como un instrumento en el que se indica la presencia o ausencia de un aspecto o conducta a ser observada”. (p: 71). Se diseñara una lista de cotejo para expedientes que contengan los elementos hacer analizados para obtener una conclusión sobre los efectos de la evasión fiscal.

Validez y Confiabilidad

Para la aplicación del instrumento representado en una guía de entrevista con preguntas abiertas se tomo la forma del cálculo y la determinación del impuesto en relación con la subestimación de los costos de inmuebles como un elemento de evasión fiscal en las declaraciones sucesorales presentadas ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT); región Mérida. Período fiscal 2012 – 2013. Es por ello que, antes de ser aplicada la guía de entrevista se sometió, en primer lugar a la revisión de expertos, un metodólogo y un especialista tributario. En segundo lugar los expertos evaluaron el instrumento en relación a los objetivos y al cuadro de variables. En tercer lugar la confiabilidad de la información recopilada fue asegurada mediante el análisis de los resultados obtenidos de la aplicación de la entrevista y de la lista de cotejo como guía de observación para los expedientes sucesorales.

Técnicas de Análisis de Datos

Una vez aplicada la guía de la entrevista, se procedió al análisis de la información. En esta etapa del estudio se emplearon la interpretación y análisis de la información suministrada por los funcionarios del área de sucesiones en la entrevista, entendiendo que el análisis permite fundamentar la interpretación de las variables con respecto a la normativa legal vigente, en relación a las respuestas de los entrevistados. La lista de cotejo permitió verificar la información plasmada en los expedientes para luego construir el aporte analítico y comparativo de los valores de los inmuebles declarados.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO IV

PRESENTACIÓN Y ANALISIS DE LOS RESULTADOS

En este capítulo se presenta la categorización, análisis e interpretación de los resultados obtenidos que sirven como base de información para la toma de decisiones de manera más oportuna y vinculante al estudio en cuestión.

De acuerdo a la entrevista aplicada, la información obtenida permitió dar a conocer los procedimientos técnicos y administrativos como también las debilidades y fortalezas en los procesos administrativos de la Coordinación de Sucesiones relacionados con la presentación de la declaración, la determinación o liquidación del impuesto y la emisión del certificado de solvencia.

Diagnóstico

Descripción de los procedimientos actuales en la presentación y declaración sucesoral ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT).

De acuerdo a los resultados obtenidos en las entrevistas aplicadas al personal del área de la Coordinación Sucesoral del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT); región Mérida, arrojo como resultados:

En cuanto a la subestimación del valor de los inmuebles, los funcionarios entrevistados, el 80 % estuvo de acuerdo que existe, debido a que a el sujeto pasivo no se cuenta con un baremo para determinar el valor de los inmuebles de manera expedita.

Igualmente manifestaron que la subestimación con lleva a evasión fiscal, debido a la falta de presión fiscal ya que son muy pocas las fiscalizaciones realizadas, ya que se carece de suficiente recurso humano y las revisiones de las declaraciones sucesorales son más lentas debido a proceso de investigación.

En relación a los efectos de la subestimación del valor de los inmuebles, la respuesta fue unánime el 100 % de los funcionarios entrevistados contesto que la subestimación influye en las finanzas del estado y que esto significa un disminución en los ingresos ordinarios, que se traduce en déficit fiscal, por lo que el Estado es visto como deficiente e incapaz en la contraprestación de los servicios públicos, lo que hace que los ciudadanos carezcan de vialidad, infraestructura en los distintos sectores como salud, educación, vivienda, falta de seguridad jurídica.

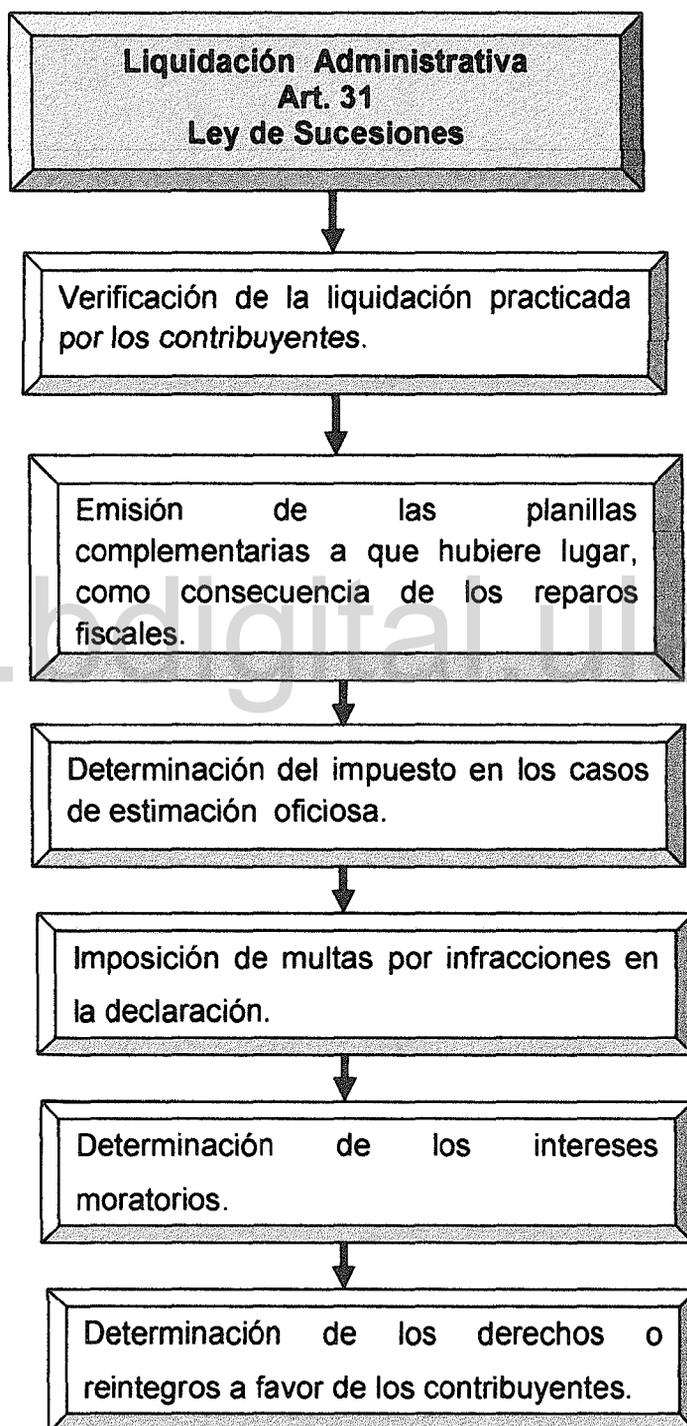
De los expedientes analizados, se determino, que solo el 13,05 % de los mismos declararon conforme a los precios de mercado, por que se presume que existe evasión en el 86,95 % restante.

En cuanto a los procedimientos materia sucesoral el Código Orgánico Tributario define de manera clara la relación tributaria que se establece entre el estado en sus distintas manifestaciones (Nacional, Estadal o Municipal) y los sujetos pasivos, es decir cuando el estado pretende el pago de un tributo y el particular debe cumplir con dicha obligación estableciendo una relación jurídica.

En conclusión, la relación jurídica es una conexión personal, que conlleva obligaciones y derechos tanto para el sujeto activo (Estado) como para el sujeto pasivo (Contribuyentes o responsable).

El SENIAT de conformidad a las facultades y atribuciones que tiene establecidas pondrá los ajustes respectivos y liquidará las diferencias de impuesto sucesoral a que hubiere lugar, así como aplicar las sanciones correspondientes, ya que el principio de bonafide (buena fe) de los impuestos establecidos en la ley de impuesto sobre sucesiones donaciones y demás ramos conexos es practicada por los herederos y legatarios. Se consideran sujetos pasivos del impuesto sobre sucesiones a los beneficiarios de herencias y legados, es decir, aquellas personas que por testamento o por ley, reciban a título universal o por legado todo o parte de una serie de bienes situados en el territorio nacional, por causa de muerte de quien los deja. El legado es una disposición testamentaria a título particular que confiere determinados derechos patrimoniales sin otorgar la condición de heredero. De acuerdo a la información emitida por los funcionarios adscritos a la Coordinación de Sucesiones se presenta de manera esquemática:

Cuadro 3. Procedimiento para la liquidación administrativa



Fuente: Ley de Impuesto Sucesiones, Donaciones y demás ramos conexos (1999)

Requisitos y recaudos para declaración sucesoral

A los fines de la liquidación del impuesto sucesora y de conformidad con el artículo 27, cuando fallece una persona, los herederos y legatarios deberán presentar dentro de los ciento ochenta (180) días hábiles siguientes a la fecha de fallecimiento, la declaración Sucesoral correspondiente.

Cuadro 4. Recaudos para Consignar la Declaración Sucesoral

Recaudos para Consignar la Declaración Sucesoral

1. Registro de Información Fiscal (RIF) Sucesoral del Causante
2. Planilla de Autoliquidación de Impuesto sobre Sucesiones y anexos. (debidamente firmada por un abogado y llenada a máquina o computadora).
3. Planilla de Pago de impuesto sobre sucesiones- Forma PS-32, debidamente cancelada en una Institución Bancaria o transferencia electrónica (en caso de que le corresponda pagar impuesto Sucesoral)
4. Acta de Defunción del Causante.
5. Acta de Matrimonio (en caso de que su cónyuge también haya fallecido entregar la declaración del Impuesto sobre Sucesiones; Donaciones y demás Ramos Conexos de este con sus respectivos anexos y certificado de solvencia)
6. Sentencia de Divorcio (con repartición de bienes) u Homologación por un Tribunal de la Relación Concubinaria, reconociendo el carácter de heredero según sea el caso.
7. Acta de Nacimiento de c/u de los herederos expedida por el Registro Civil o Jefatura, en caso de no tener acta de nacimiento presentar datos filiatorios.
8. Copia de la cedula de identidad de la Causante y los herederos.
9. Registro de Vivienda Principal ó Constancia de residencia a nombre de uno de los herederos (en caso de que se declare la vivienda principal).
10. Copia de la cedula de identidad y carnet de inpreabogado del abogado asistente.
11. En caso de incluir un heredero por representación de un familiar premuerto deberá anexar copia de la partida de nacimiento y de defunción de este.

Fuente: Pagina web www.seniat.gob.ve

Cuadro 5. Documentos del Activo Hereditario

Documentos del Activo Hereditario

1. Documentos o títulos a través de los cuales se acredite la propiedad de todos los bienes que se declaran.
 2. Cuentas bancarias: Deberá consignarse certificación bancaria con corte de cuenta a la fecha de fallecimiento del causante (este recaudo debe solicitarse en el Banco dirigido al SENIAT- Departamento de Sucesiones).
 3. Empresas: Registro Mercantil y balance general y, estado de ganancias y pérdidas firmado por Contador Público colegiado, en caso de declarar acciones o cuotas de participación.
 4. Acciones: certificación expedida en papel de seguridad debidamente visado por un contador público o administrador Comercial donde se determine el valor venal de acciones, obligaciones emitidas por entes públicos o por sociedades mercantiles y otros títulos valores o por bolsas de valores según sea el caso, a la fecha de fallecimiento de causante. Sociedades y participaciones: documentos de participación o adjudicación.
- Nota:** Todos los bienes muebles o inmuebles, derechos o acciones del causante, deben ser declarados con valores estimados conforme al valor del mercado para la fecha de fallecimiento del causante.

Fuente: Pagina web www.seniat.gob.ve

Cuadro 6. Documentos comprobatorios del pasivo

Documentos comprobatorios del pasivo

1. Facturas de gastos de la última enfermedad de la Causante.
 2. Deudas que existan a cargo de la Causante
 3. Facturas de gastos de inhumación, embalsamiento, exequias y sepelio.
 4. Los documentos emanados del extranjero deberán ser legalizados en el consulado respectivo o llevar la Apostilla de la Haya.
- En los casos que lo amerite, se debe consignar el documento traducido por un intérprete público.
- Entregar los documentos antes identificados en original y tres (3) copias.
 - Una vez entregados los documentos originales se entregara recibo de los documentos recibidos.
 - Deberá indicarse el nombre de la persona responsable de la declaración a los fines de que la misma proceda a firmar los siguientes documentos:
 - Planilla de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones; Donaciones y demás Ramos Conexos;
 - Planilla de inscripción para solicitar el RIF de la sucesión.
 - Autorización para tramitar inscripción RIF de la sucesión.
 - A los fines de tramitar y gestionar todo lo referente a la Declaración del Impuesto sobre Sucesiones; Donaciones y demás Ramos Conexos se deberá otorgar poder especial debidamente notariado.

**Registro de Información Fiscal (RIF)
Sucesoral del Causante**

Cuadro No. 7

Solicitud del RIF

- a) Ingresar al Portal Fiscal www.seniat.gob.ve, en el menú **SISTEMAS EN LÍNEA** seleccione la opción de **INSCRIPCIÓN RIF**.
- b) Transcriba los datos que solicite el sistema.
- c) Haga clic en **VER PLANILLA** y luego en **VER REQUISITOS**.
- d) Imprima y firme la planilla.
- e) Presente la planilla ante la unidad competente de la Administración Tributaria (Gerencias Regionales, Sectores o Unidades).

Cuadro No. 8

Recaudos a consignar

- 1) Planilla o Formulario de inscripción emitido por el sistema.
- 2) Original y copia del Acta de Defunción.
- 3) Fotocopia de la cédula de identidad del causante.
- 4) Fotocopia de la cedula de identidad de los herederos, con excepción de aquellos que sean menores de edad que aún no posean cédula de identidad, para lo cual deberán consignar copia de la partida de nacimiento.
- 5) En caso de que sea casado Acta de Matrimonio.
- 6) Partida de Nacimiento de los Herederos o cualquier otro documento que pruebe la filiación con respecto al causante.
- 7) Original y fotocopia de la cédula de identidad del Representante Legal, siempre y cuando, éste último sea distinto de los herederos.
- 8) Si el trámite es realizado por un tercero, deberá presentar autorización firmada por uno de los herederos y fotocopia de la cedula de identidad de ambos.
- 9) El representante legal y los herederos, con excepción de aquellos que sean menores de edad que aún no posean cédula de identidad, deben encontrarse inscritos en el Registro Único de Información Fiscal R.I.F., con antelación al trámite de inscripción de la sucesión.

Fuente:

Página web www.seniat.gob.ve

Cuadro No. 9

**Documentos que deben acompañar
la Declaración Únicos Universales y
Universales Herederos.**

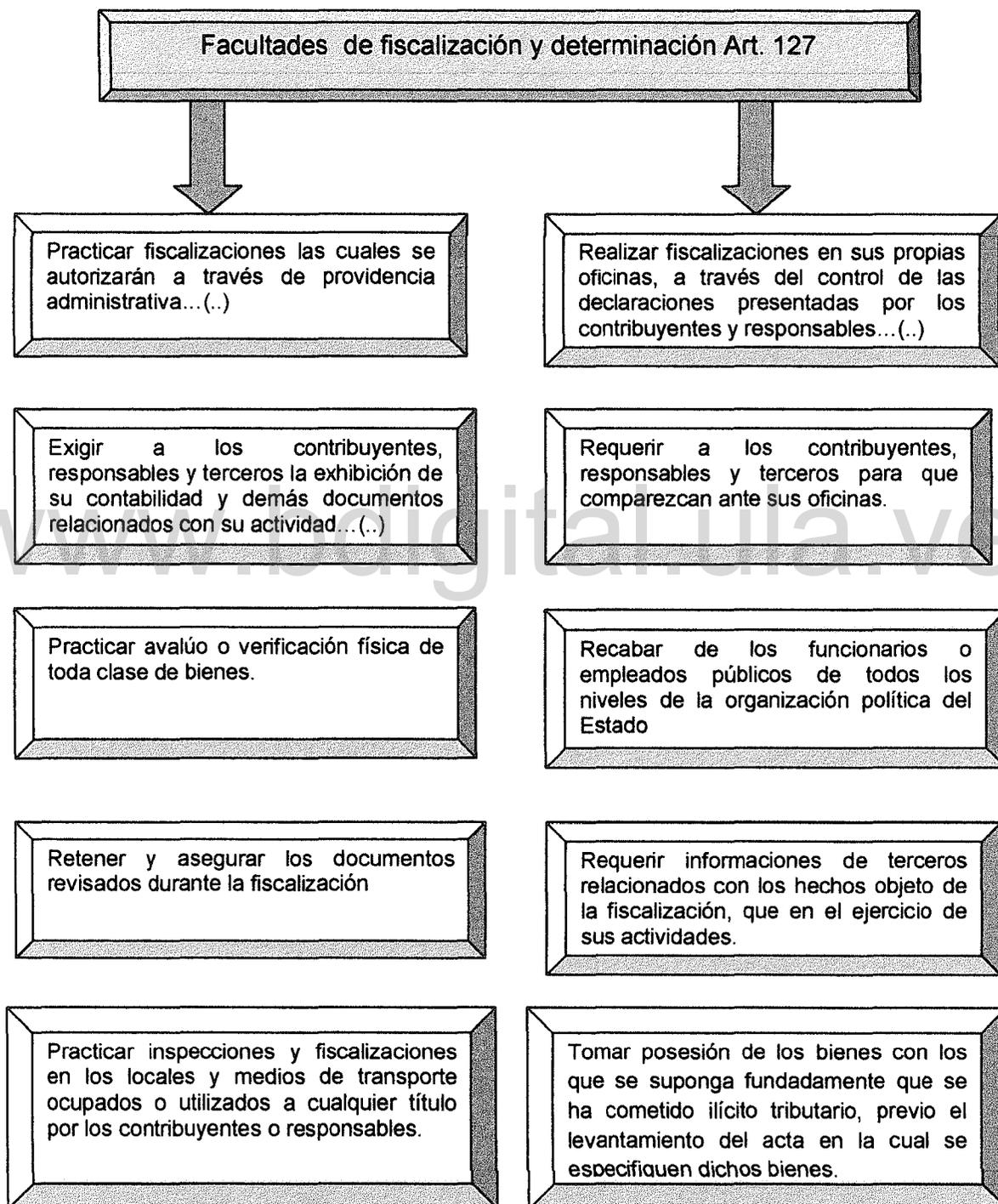
- 1) Acta de Defunción del causante
- 2) Acta de Matrimonio (en caso de que su cónyuge también haya fallecido, Acta de Defunción, de este.)
- 3) Partida de Nacimiento de c/u de los herederos
- 4) Partidas de nacimiento de los herederos pre-muertos (si los hubiere)
- 5) Copia de la cedula de identidad del causante y los herederos.
- 6) Dos (2) testigos, que acrediten su condición de herederos.

Facultades, atribuciones y funciones de la Administración Tributaria

Según el Código Organico Tributario en su Artículo 121; "La administración tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias..." son las siguientes:

Art. 127: La Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pudiendo especialmente:

Cuadro 10. Facultades de fiscalización y determinación de las obligaciones tributarias.



Fuente: Código Organico Tributario (2001)

Determinación del Monto de la Obligación Tributaria

La relación jurídica mencionada anteriormente establece sobre una base de cálculo como un elemento establecido sobre la base del hecho imponible que establece la obligatoriedad del impuesto es importante definirlo como:

El Hecho Imponible

Es el supuesto de hecho que da origen al tributo, y en materia sucesoral el supuesto de hecho es la transmisión de bienes de una persona a otra por mortis causa que es descrito como el acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento, que una vez sucedido en la realidad origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal. Otras doctrinas lo consideran como el hecho generador de tributo.

La Base Imponible

La base imponible es en definitiva la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto. Dentro del impuesto sucesoral es el patrimonio neto, cuota líquida del heredero y cuota líquida del legatario.

De acuerdo a la opinión emitida por los funcionarios de la Coordinación Sucesoral la determinación del monto a la obligación tributaria están sujetos a los Artículos 7, 15,16 y 17 de la LISDRC.

El Artículo 7 de la LISDRC el impuesto sobre sucesiones y legados se calculara sobre la parte líquida que corresponda a cada heredero o legatario, de acuerdo con la siguiente tarifa progresiva graduada.

Cuadro 11. Tarifa para determinar el impuesto sobre Sucesiones, donaciones y demás ramos conexos aplicable a la fracción de la parte neta.

INDICACIÓN DEL PARENTESCO	HASTA 15 U.T.	15,01 y 50 U.T.	50,01 y 100 U.T.	100,01 y 250 U.T.	250,01 y 500 U.T.	500,01 y 1000 U.T.	1000,01 y 4000 U.T.	A PARTIR 4000,01 U.T.
1° ASCENDIENTES DESCENDIENTES CÓNYUGE E HIJOS ADOPTIVOS	1%	2,50%	5%	7,50%	10%	15%	20%	25%
SUSTRAENDO		0,23	1,48	3,98	10,23	35,23	85,23	285,23
2° HERMANOS SOBRINOS POR DERECHO DE REPRESENTACIÓN	2,50%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	40%
SUSTRAENDO		0,38	2,88	7,88	20,38	45,38	95,38	495,38
OTROS COLATERALES DE 3ER GRADO Y LOS DE 4TO GRADO	6%	12,50 %	20%	25%	30%	35%	40%	50%
SUSTRAENDO		0,98	4,73	9,73	22,23	47,23	97,23	497,23
AFINES, OTROS PARIENTES Y EXTRAÑOS	10%	15%	25%	30%	40%	45%	50%	55%
SUSTRAENDO		0,75	5,75	10,75	23,25	48,25	98,25	498,25

Fuente: SENIAT (2013)

Por tanto aplicaremos la terminología de la operación de la siguiente manera:

Patrimonio Hereditario Bruto (PHB): universalidad de bienes que forman el activo.

Exclusiones: (exenciones, exoneraciones, desgravámenes)

Activo Hereditario Neto

$$\text{AHN} = \text{PHB} - \text{E}$$

Patrimonio Neto Hereditario ó Líquido Hereditario Gravable (PNH)

Activo Hereditario Neto (AHN)

Pasivos (P): (permitidos por ley)

$$\text{PNH} = \text{AHN} - \text{P}$$

Patrimonio Neto Hereditario / N° de herederos = cuota líquida o cuota parte (esta es la base imponible) se calculara el impuesto sobre esta base aplicando la tarifa progresiva establecida en el artículo 7.

$$\text{CL} = \text{PNH} / \text{N}^\circ \text{ Herederos}$$

En el caso de ser una sucesión testada, la operación sería de la siguiente manera:

Activo Hereditario Bruto (AHB)

Patrimonio Hereditario Bruto (PHB)

Legados (L)

$$\text{AHB} = \text{PHB} - \text{L}$$

Activo Hereditario Bruto (AHB)

Exclusiones (E)

Activo Hereditario Neto (AHN)

$$\text{AHN} = \text{AHB} - \text{E}$$

Activo Hereditario Neto (AHN)

Pasivos (P)

Líquido Hereditario Gravable ó Legado (LH)

$$\text{LH} = \text{AHN} - \text{P}$$

De tal forma que obtenido el líquido hereditario gravable o legado se procede a calcular el impuesto con la misma fórmula indicada; es importante mencionar que a los efectos de la autoliquidación del impuesto deberá tomarse la unidad tributaria (UT) vigente para la fecha de la defunción.

De acuerdo a la opinión emitida a la entrevista aplicada a los funcionarios de la Coordinación de Sucesiones considera que los activos y pasivos según los artículos 18 y 25 de la LISDRC.

Los bienes, derechos y acciones que para el momento de la apertura de la sucesión se encontraren a nombre del causante, en razón de documento de propiedad otorgado conforme a la ley, y luego, en el resto de los numerales, el legislador ha desarrollado auténticas ficciones de derecho al considerar como activos gravables, aquellas operaciones efectuadas entre parientes, y tomando en consideración el lapso de tiempo transcurrido entre la fecha de la operación de que se trate y la fecha de la apertura de la sucesión; con respecto al valor de los bienes que deberá ser incluido en la declaración, el artículo 23 ejusdem, es claro al prever que el valor de los bienes será el que tengan en el momento de producirse la apertura de la sucesión, es decir, el valor de mercado para la fecha de la apertura de la sucesión.

Las deudas que pueden ser deducidas del activo hereditario neto a efectos de la declaración; en este sentido, se señalan: las deudas a cargo del causante para la fecha de la apertura de la sucesión, los gastos de exequias, gastos de apertura de testamento e inventario y avalúo de los bienes hereditarios y las deudas por concepto de honorarios profesionales que deben cancelarse a los abogados, economistas, contadores públicos o tasadores, con motivo de la elaboración de la declaración sucesoral, limitándose a la escala regresiva que establece su numeral 4, en función del líquido hereditario gravable determinado por la sucesión. Asimismo, se consideran no deducibles las deudas prescritas a la fecha de la apertura de la sucesión, las declaradas o reconocidas en testamento o en documentos privados en ausencia de otros elementos que las comprueben, las causadas en el exterior, salvo las generadas con ocasión de actividades o inversiones a realizar en Venezuela y las que se causen con motivo de créditos hipotecarios o quirografarios constituidos en el año anterior a la apertura de la sucesión, a favor de los herederos intestados, herederos testamentarios, personas interpuestas o de personas jurídicas en las cuales el causante sea socio o accionista mayoritario, de forma individual o conjunta, con las excepciones que contempla la ley, y no serán deducibles igualmente los créditos hipotecarios o quirografarios con garantía del asiento permanente de hogar referido en el artículo 10 numeral 1 ejusdem.

Bienes que conforman el activo hereditario

El activo de la herencia está formado por:

1. Todos los bienes, derechos y acciones que se encuentren a nombre del causante.

2. Los inmuebles enajenados por el causante por documentos no protocolizados en el Registro Público conforme a la ley, excepto las enajenaciones que consten en documentos auténticos, otorgados por lo menos dos(2) años antes de su muerte.
3. Los bienes enajenados a título oneroso por el causante en el año anterior a su fallecimiento, a favor de sus herederos legales o testamentarios; de las personas interpuestas de aquellos; o de las personas morales que pertenezcan a unos u otros. Se exceptúan los casos en que se justifique el haber destinado el precio obtenido por las ventas al cumplimiento o pago de obligaciones propias del causante.
4. Los bienes adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por las personas señaladas anteriormente, dentro de los tres (3) años anteriores al fallecimiento.
5. Los bienes enajenados a título oneroso por el causante en nuda propiedad y con reserva de usufructo a estas mismas personas, dentro de los cinco (5) años anteriores a su fallecimiento.
6. Otros bienes que hubiesen salido del patrimonio del causante con intención de defraudar al Fisco.

Pasivo Hereditario

El pasivo de la herencia está formado por:

1. Las deudas a cargo del causante para el momento de la apertura de la sucesión.
2. Los gastos fúnebres.
3. Los gastos de apertura del testamento, los de inventario, avalúo y declaración de la herencia, así como los honorarios que deban pagarse con motivo de dichas operaciones.

Emisión del Certificado de Solvencia Sucesoral

En el caso de que el contribuyente haya cumplido con todas las formalidades de declaración y pago del impuesto auto liquidado, la administración tributaria realizara la liquidación a que hubiere lugar y de no existir objeción alguna, emitirá el Certificado de Solvencia Sucesoral, como prueba de aceptación del contenido de la declaración. (Artículos 42,43 y 45 LISDRC).

Caso Práctico: De una Subestimación de los Costos de los Inmuebles

El Sr. Pedro Pérez, cuyo último domicilio fue Mérida, Edo. Mérida, Venezuela, fallece el 15 de Abril de 2012. No dejó testamento (Ad intestado) quedando viva su cónyuge, la Sra. María de Pérez, de 60 años a la fecha del fallecimiento y a su hijo José Pérez, de 33 años. Los gastos de entierro y funeral satisfechos por la familia ascendieron a 20.000 Bs y el hijo era beneficiario por un importe de 200.000 Bs de un seguro de vida en el que el contratante y asegurado era su padre. Componen la herencia del causante los siguientes bienes y derechos de su propiedad:

Inmueble	Valor Real	Valor Subestimado
Apartamento ubicado en la en el Parque Residencial Av. Las Américas	770.000,00	500.000,00

Causante: Sr. Pedro Pérez

Ultimo domicilio: Mérida, Edo. Mérida

Tipo de herencia: Sin testamento Ad intestado

Nombre de los legatarios: Sra. María de Pérez (Viuda) y José Pérez (Hijo)

Caso 1: Valor Declarado Histórico (Autoliquidación)

ACTIVO HEREDITARIO Descripción	Valor declaración
Apartamento ubicado en la en el Parque Residencial Av. Las Américas	500.000,00
Total Activo Hereditario	500.000,00
PASIVOS	
Gastos de entierro y funeral	20.000,00
Total Pasivos	20.000,00
Líquido Hereditario	480.000,00

Legatario: Sra. María de Pérez (Viuda)

Cuota Líquida ó cuota parte hereditaria = Líquido Hereditario/N° herederos

$$CL = \text{PNH} / \text{N}^\circ \text{ Herederos}$$

$$CL = 480.000,00 / 2 = 240.000,00$$

Determinación en U.T = $240.000,00 / 107$ (valor unidad tributaria) = 2.242,99

$$U.T = 2.242,99$$

Cálculo del Impuesto Sucesoral (IS)

Impuesto Sucesoral = IS

Cuota Líquida = CL

Unidad Tributaria = U.T.

Tarifa = (%)

Sustraendo = S

$$IS = (CL / UT \times TARIFA (\%)) - S$$

$$IS = (240.000,00 / 107 \times 20\%) - 85,23$$

IS = 363,37 x 107 se multiplica por el valor de la U.T

$$IS = 38.880,39 \text{ Bs}$$

Como son dos (02) herederos se multiplica el impuesto sucesoral por dos.

$$IS = 38.880,39 \text{ Bs} \times 2$$

$$IS = 77.760,78 \text{ Bs.}$$

Caso 2: Valor Real del Mercado No Declarado

ACTIVO HEREDITARIO Descripción	Valor declaración
Apartamento ubicado en la en el Parque Residencial Av. Las Américas	770.000,00
Total Activo Hereditario	770.000,00
PASIVOS	
Gastos de entierro y funeral	20.000,00
Total Pasivos	20.000,00
Líquido Hereditario	750.000,00

Legatario: Sra. María de Pérez (Viuda)

Cuota Líquida ó cuota parte hereditaria = Líquido Hereditario/N° herederos

$$CL = PNH / N^{\circ} \text{ Herederos}$$

$$CL = 750.000,00 / 2 = 375.000,00$$

Determinación en U.T= 375.000,00 / 107 (valor unidad tributaria) = 3.504,67

U.T = 3.504,67

Cálculo del Impuesto Sucesoral (IS)

Impuesto Sucesoral = IS

Cuota Líquida = CL

Unidad Tributaria = U.T.

Tarifa = (%)

Sustraendo= S

$$IS = (CL / UT \times TARIFA (\%)) - S$$

$$IS = (375.000,00 / 107 \times 20\%) - 85,23$$

$$IS = 615,70 \times 107 \text{ se multiplica por el valor de la U.T}$$

$$IS = 65.880,39 \text{ Bs}$$

Como son dos (02) herederos se multiplica el impuesto sucesoral por dos.

$$IS = 65.880,39 \text{ Bs} \times 2$$

$$IS = 131.760,78 \text{ Bs.}$$

Cuadro 12. Comparativo por Autoliquidación y Valor Real del Mercado No Declarado.

Determinación del Impuesto	Total Bs.
Impuesto que paga un Heredero de conformidad al artículo 7 de la LISDYDRC	65.880,39
Y como son dos herederos pagan	
TOTAL DE IMPUESTO A PAGAR	131.760,78
Menos: Impuesto cancelado por la Autoliquidación	77.760,78
Diferencia de Impuesto a cancelar por los Herederos	54.000,00

Fuente: Nieto (2013)

Los herederos o responsables deberán cancelar los **CINCUENTA Y CUATRO MIL BOLIVARES (Bs.54.000, 00)** más Diez por cientos (Bs. 10.%) por concepto de multa, de conformidad a lo establecido en el párrafo segundo del artículo 111 en concordancia con el artículo 186 del Código Orgánico Tributario vigente; si presentan voluntariamente la declaración sustitutiva, dentro del lapso de un año de haber cumplido con la obligación más los intereses causado.

Si se le realiza verificación por parte de la División de Fiscalización del SENIAT la sanción será del 112,5 %, ya que de conformidad con derecho Penal se aplica una media del 25 al 200 % del impuesto omitido, es decir que deberán pagar por concepto de multa la cantidad de **SESENTA MIL SETECIENTOS CINCUENTA BOLIVARES (Bs. 60.750,00)**, más los intereses causados.

Al presentar una declaración sucesoral con los activos subestimando los valores de los mismos, los contribuyentes o responsables corren el riesgo que la administración tributaria (SENIAT) los ajusten ya sea por determinación sobre base cierta o de oficio. En consecuencia, los contribuyentes deberán cancelar el impuesto sucesoral resultante de la nueva liquidación con los nuevos valores más el 10% ó 112,5 % de multa por el impuesto omitido agregando los intereses moratorios causados, calculados desde el vencimiento del lapso para presentarla, hasta la fecha de la total cancelación de impuesto.

Igualmente, la subestimación del valor de los inmuebles o subvaloración conlleva a que en un futuro al proceder a enajenación de los mismos, estos se vendan a los precios del mercado lo que representa un incremento sustancial de ingresos durante el ejercicio fiscal los cuales deben ser declarados y como consecuencia hay un aumento en el pago del impuesto sobre la renta.

Determinación de los factores que intervienen en la subestimación del valor de los inmuebles al momento de presentar la declaración sucesoral ante la administración tributaria regional

Los herederos o legatarios al presentar la declaración deben realizarla con la mayor sinceridad y exactitud tanto en los datos aportados como en la valoración de los activos y pasivos declarados, es decir, aplicar el método de mercado, tomando en cuenta precios referenciales que consisten en verificar las operaciones de compra-venta de activos similares a los que se declaran. Igualmente se puede aplicar ajustes por depreciación y conservación (esto para los inmuebles). En cuanto a los terrenos se debe realizar ajuste por área o correctivo por superficie mediante la interpolación de valores o ajustar los terrenos por su conformación topográfica y pendientes que tengan más de 60° grados de inclinación no aptos para el desarrollo urbanístico, también se debe tomar en cuenta el urbanismo, vialidad y servicios.

La subestimación de los costos o subvaloración de inmuebles causa una disminución ilegítima de los ingresos tributarios lo que se considera una evasión tributaria y esto es un delito que está sancionado de conformidad a lo establecido en Código Orgánico Tributario, ya que se le está ocasionando una lesión patrimonial al Estado (como ente generador del bien común) y toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley. Esta generalidad, impone una obligación jurídica a todos los habitantes del país, a concurrir con el levantamiento de las cargas públicas, no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva.

Cuadro 13. Método del Mercado de Inmuebles

Métodos de Cálculo de Precios de los Inmuebles
Precios Referenciales
Ajustes por depreciación y conservación
Ajuste por área o correctivo por superficie
El urbanismo, vialidad y servicios
Tipo de construcción
Índice de Precio al Consumidor (IPC)

Fuente: Nieto (2013)

Cabe señalar que los precios de los inmuebles ajustados por el índice de precios al consumidor (**IPC**), presentan una variación considerable en relación a los precios del mercado ya que estos son muy superiores a los valores resultantes de ajuste por inflación.

Un inmueble de 40 o 50 años de construcción en una urbanización popular de la ciudad, hace un año se cotizaba entre 700.000,00 y 1.000.000,00 Bs. Hoy si se ejecuta una verificación o revisión de las ofertas del mercado, el precio de un apartamento de más de 40 años de construcción, en las mismas zonas, no baja de los 900.000,00 Bs., mientras que una casa de las más humildes puede alcanzar un precio de 300.000,00 o 500.000,00 Bs.

Por ejemplo, de acuerdo a la información recopilada de la muestra de los cuarenta y seis (46) expedientes de las declaraciones sucesorales podemos visualizar los precios de esos inmuebles, están por debajo de los precios del mercado.

Un apartamento en la Urb. Osuna Rodríguez, conocida como Los Curos, Edificios con 30 años de construcción, de 3 habitaciones y un baño, puede tener un valor de 600.000,00 Bs, mientras que en otras zonas, como La

Kennedy en la Av. 16 de Septiembre la oferta puede ir desde los .750.000,00 (68 mts²) a los 900.000,00 Bs. (75 mts²).

En Santa Juana y la Humboldt viviendas de 25 años de construcción o más entre los 800.000,00 Bs y los 1.000.000,00 de Bs, mientras que en Los Sauzales y El Campito el precio del mercado varía entre los 850.000,00 Bs.(70 mts²) y hasta más de 1.100.000,00

Si revisamos los valores de los inmuebles ubicados en el Paseo La Feria, La Av. Don Tulio y Glorias Patrias encontramos precios entre 1.300.000 Bs (73 mts²), 1.6000.000,00 (78 mts²) y existen hasta valores de 4.000.000,00 de Bs. por un espacio más amplio de 168 mts².

En la zona Las Tapias, La Florida, Alto Chama y La Mara en el mercado inmobiliario existen inmuebles desde los 3.200.000,00 Bs. por una apartamento de 80 mts², pasando por los 5.350.000,00 un espacio de 110 mts² y hasta se puede encontrar precios de 8.800.000,00 de Bs. o más por un inmueble con una superficie de 220 mts².

También se consiguen valores irracionales donde un inmueble puede llegar a tener un precio más de 1.500.000,00 Bs. con 40 años de vida útil, y pueden ser vendidos por más de 6.000.000,00 Bs. con una superficie de más de 120 mts² de construcción.

Se debe tener en cuenta el valor del inmueble, (entre los que se encuentran el precio en que compramos el inmueble) los cuales habrá que deducir del precio de venta o enajenación, para así conocer el monto de la ganancia real. Para ello, se debe tomar el precio en que fue comprado el inmueble y que ahora se vende o enajena, y ajustar aquel precio a su valor actual, mediante la aplicación de los Índices de Precios al Consumidor del Área Metropolitana de Caracas, ahora Índice Nacional de Precios al Consumidor.es decir, realizar el ajuste por inflación del inmueble; ello con la finalidad de conocer realmente, cuál es su valor actualizado y entonces restárselo o deducirlo del monto que recibimos actualmente por la venta o enajenación.

Son muchos los casos en que una persona adquirió un inmueble veinte o treinta años atrás, a precios irrisorios comparados con los actuales, razón por la cual se debe hacer el ajuste antes señalado, antes de realizar la declaración sucesoral.

La ley también permite deducir el monto de las mejoras (no reparaciones, sino las verdaderas mejoras que se hayan realizado en el inmueble), así como los derechos de registro en que se haya tenido que incurrir. Una vez efectuadas estas deducciones se conoce entonces cuál es el verdadero valor del inmueble para así aplicarle la tarifa respectiva y finalmente, obtener el monto de la determinación y liquidación del impuesto a pagar.

El valor de los bienes inmuebles serán los que tengan para el momento del fallecimiento del causante, es decir declarar los valores a precio de mercado, y aquí es cuando se produce una evasión fiscal ya que en la mayoría de los casos, los herederos o legatarios subvaloran los inmuebles poniéndoles un valor por debajo del valor real de los mismos, a los fines de cancelar el menor impuesto posible; lo que conlleva a causar un daño patrimonial al Fisco Nacional ya que hay una disminución de los ingresos fiscales.

Comparación de los costos de los inmuebles presentados por las declaraciones sucesorales años 2012 – 2013.

CUADRO 14. valor de los Inmuebles en Declaraciones Sucesorales

Periodo 2012-2013

EXPE/ MUESTRA	ACTIVO	VALOR DECLARADO	VALOR AJUSTADO P.ADQ.	PRECIO REFERENCIAL VTAS SIMILARES	DIFERENCIA	ZONA DE UBICACIÓN
1	1	100.000,00	189.484,00	200.000,00	100.000,00	La Pedregosa
2	2, 3 y 4	170.000,00	705.000,00	1.200.000,00	1.030.000,00	Los Próceres
3	1	25.000,00	37.500,00	70.000,00	45.000,00	Ejido
4	1	170.000,00	215.000,00	530.000,00	360.000,00	El Campito
5	1	100.000,00	131.000,00	380.000,00	280.000,00	Av. Las Américas
6	2	50.000,00	294.000,00	580.000,00	530.000,00	EL Campito
7	1	6.664,00	10.399,00	80.000,00	73.336,00	Mucurubá
8	1	426.734,00	326.000,00	850.000,00	423.266,00	Av. Las Américas
9	1 y 2	705.198,00	794.192,00	1.160.000,00	454.802,00	El Llanito
10	5	19.000,00	29.896,89	80.000,00	61.000,00	Mucuchíes
11	6	6.750,00	11.032,00	60.000,00	53.250,00	Mitivivo
12	7	1.250,00	2.630,00	100.000,00	98.750,00	Mucumano
13	1	100.000,00	143.316,00	295.000,00	195.000,00	El Chama
14	1	25.000,00	28.670,00	100.000,00	75.000,00	Mucutuy
15	1	100.000,00	166.717,00	620.000,00	520.000,00	Santa Ana- Mérida
16	2	60.000,00	137.717,00	420.000,00	360.000,00	Ejido
17	3	10.000,00	7.800,00	9.500,00	-500,00	Mucuchíes
18	1	60.000,00	117.184,00	250.000,00	190.000,00	La Linda
19	1	110.000,00	114.800,00	250.000,00	140.000,00	Av. 2 Lora
20	1	200.000,00	235.000,00	300.000,00	100.000,00	Tabay
21	1	23.550,00	150.500,00	200.000,00	176.450,00	Centro
22	2	39.250,00	251.100,00	300.000,00	260.750,00	Centro
23	3	400.000,00	276.000,00	400.000,00	0,00	Centro

Fuente: Nieto (2013)

Continuación Cuadro 14. valor de los Inmuebles en Declaraciones Sucesorales
Periodo 2012-2013

EXPE/ MUESTRA	ACTIVO	VALOR DECLARADO	VALOR AJUSTADO P.ADQ.	PRECIO REFERENCIAL VTAS SIMILARES	DIFERENCIA	ZONA DE UBICACIÓN
24	4	47.100,00	300.528,00	520.000,00	472.900,00	Centro
25	1	40.000,00	132.805,00	700.000,00	660.000,00	Av. Las Américas
26	1	400.000,00	789.000,00	1.309.200,00	909.200,00	Viaducto
27	2	100.000,00	170.000,00	196.000,00	96.000,00	Centro
28	3	200.000,00	287.000,00	470.000,00	270.000,00	Centro
29	4	120.000,00	87.600,00	60.000,00	-60.000,00	Chama
30	1	120.000,00	270.000,00	330.000,00	210.000,00	Andres Eloy Blanco
31	2	200.000,00	322.000,00	500.000,00	300.000,00	Paseo La Feria
32	3	47.000,00	232.000,00	600.000,00	553.000,00	EL Campito
33	1	300.000,00	362.000,00	850.000,00	550.000,00	Av. Las Américas
34	2	250.000,00	270.000,00	320.000,00	70.000,00	Campo Claro
35	3	400.000,00	326.000,00	320.000,00	-80.000,00	Tabay
36	1	50.000,00	98.000,00	50.511,00	511,00	Alto Chama
37	2	200.000,00	179.714,00	400.000,00	200.000,00	El Carrizal
38	3	400.000,00	245.000,00	600.000,00	200.000,00	Zumba
39	4	120.000,00	275.000,00	580.000,00	460.000,00	EL Campito
40	5	300.000,00	276.320,00	280.000,00	-20.000,00	Vuelta de Lola
41	1	270.000,00	275.000,00	360.000,00	90.000,00	El Paraíso
42	2	500.000,00	515.000,00	770.000,00	270.000,00	Av. Las Américas
43	3	360.000,00	308.900,00	520.000,00	160.000,00	Sta.Catalina
44	1	600.000,00	470.000,00	580.000,00	-20.000,00	El Chamita
45	2	300.000,00	136.000,00	300.000,00	0,00	El Morro
46	3	400.000,00	246.380,00	620.000,00	220.000,00	Av. Las Américas
TOTALES		8.632.496,00	10.949.184,89	12.945.211,00	11.037.715,00	

Fuente: Nieto (2013)

El cuadro anterior demuestra de manera física la información presentada en los expedientes de los contribuyentes con respecto a los montos de los inmuebles declarados, en el cual se evidencia diferencia entre el valor

declarado y el precio referencial de ventas de inmuebles similares; esto es la diferencia cuantitativa que se traduce en un elemento evasivo del impuesto sucesoral que afecta la recaudación y es cuando la administración tributaria ejerce el poder coactivo de la fiscalización para lograr a través de ella, mediante los reparos la efectiva y real recaudación.

Se manifiesta en el cuadro 12 las incidencias de evasión del impuesto en la declaración de los inmuebles. Al momento de presentar la información para la declaración sucesoral del inmueble, la administración tributaria tiene la potestad de obligar al contribuyente a presentar la información de acuerdo a los precios del mercado de inmobiliario y no a través de la manipulación de los valores por parte del perito evaluador de inmuebles, que en muchos de los casos lesiona los intereses del Estado.

En fecha 29 de Julio del 2013, mediante Providencia Administrativa, No. SNA1/2013-0050, se establece la presentación electrónica de las declaraciones de Impuesto Sobre Sucesiones con la publicación del Instructivo respectivo el cual constituye un instrumento informativo en el uso del Sistema de Declaración de Sucesiones; diseñada para registrar los activos y pasivos que conforman el patrimonio del causante. Es de carácter obligatorio y debe presentarse dentro de los ciento ochenta (180) días hábiles contados a partir de la apertura de la sucesión, es decir, a partir del fallecimiento del causante, tal como lo establece el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos de fecha 22 de octubre de 1999.

Es de señalar que no hubo modificación en la Ley, solo en los formatos de la presentación ya que quedaron eliminados: Forma 32, y los Anexos del 1 al 7 y no es necesaria la firma del Declarante o Representante Legal, ni del Abogado Asistente, sin embargo no se simplifica la determinación o liquidación ya que la misma debe realizarse de conformidad a lo establecido en la Ley que rige la materia.

No es aún hoy día, aceptada con facilidad la obligación de pagar tributos, Los sujetos pasivos aducen para oponerse a esto, el no retorno del pago efectuado ya que el principio de retribución del tributo se ha perdido, por cuanto el dinero entregado al estado no regresa a los contribuyente ya que carecen vialidad, salud, seguridad social y jurídica, que el dinero entregado seria mal invertido por éste, de manera tal que, el dinero debe permanecer en manos de los particulares, pues ellos invertirían los fondo de manera eficiente, ya que existe falta de contraprestación eficiente y eficaz por parte del Estado en los servicios públicos que utilizan los ciudadanos, y esto produce las siguientes consecuencias por parte de contribuyentes:

- 1) No paga tributos.
- 2) Trata de pagar la menor cantidad posible de tributo, en algunos casos de manera legal y en otros de forma ilegal.
- 3) Resistencia natural al pago que se expresa a través de una conducta que busca reducir o eliminar el pago de los tributos
- 4) Búsqueda del ahorro fiscal o tributario.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Para el análisis de la subestimación de los costos de inmuebles como un elemento de evasión fiscal en las declaraciones sucesorales presentadas ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT); región Mérida. Período fiscal 2012 – 2013, es necesario conocer que el impuesto sobre Sucesiones es un impuesto directo, (pues recae sobre una manifestación directa e inmediata de la capacidad económica como es la adquisición de bienes y derechos); personal, (pues se establece en relación con una persona determinada); subjetivo, (ya que se tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo); progresivo, (porque el tipo de gravamen será mayor cuanto mayor sea la base imponible: del 2,50% al 55%). Tiene por objeto los incrementos patrimoniales obtenidos por las personas físicas a título gratuito y por actos *mortis causa*.

La Ley de Impuesto Sobre Sucesiones Donaciones y Demás Ramos Conexos establece en su artículo 18 los activos que deben ser objeto de la declaración sucesoral, es decir, los bienes, derechos y acciones que para el momento de la apertura de la sucesión se encontraren a nombre del causante, en razón de documento de propiedad otorgado conforme a la ley. Luego, en el resto de los numerales, el legislador ha desarrollado auténticas ficciones de derecho al considerar como activos gravables, aquellas operaciones efectuadas entre parientes, y tomando en consideración el lapso de tiempo transcurrido entre la fecha de la operación de que se trate y la

fecha de la apertura de la sucesión. Con respecto al valor de los bienes que deberán ser incluidos en la declaración, el artículo 23 ejusdem es claro al prever que el valor de los bienes será el que tengan en el momento de producirse la apertura de la sucesión, es decir, el valor de mercado para la fecha de la apertura de la sucesión.

Señala el artículo 25 de la citada Ley, las deudas que pueden ser deducidas del activo hereditario neto a efectos de la declaración; en este sentido, se señalan: las deudas a cargo del causante para la fecha de la apertura de la sucesión, los gastos de exequias, gastos de apertura de testamento e inventario y avalúo de los bienes hereditarios y las deudas por concepto de honorarios profesionales que deben cancelarse a los abogados, economistas, contadores públicos o tasadores, con motivo de la elaboración de la declaración sucesoral, limitándose a la escala regresiva que establece su numeral 4, en función del líquido hereditario gravable determinado por la sucesión. Asimismo, se consideran no deducibles las deudas prescritas a la fecha de la apertura de la sucesión, las declaradas o reconocidas en testamento o en documentos privados en ausencia de otros elementos que las comprueben, las causadas en el exterior, salvo las generadas con ocasión de actividades o inversiones a realizar en Venezuela y las que se causen con motivo de créditos hipotecarios o quirografarios constituidos en el año anterior a la apertura de la sucesión, a favor de los herederos intestados, herederos testamentarios, personas interpuestas o de personas jurídicas en las cuales el causante sea socio o accionista mayoritario, de forma individual o conjunta, con las excepciones que contempla la ley, y no serán deducibles igualmente los créditos hipotecarios o quirografarios con garantía del asiento permanente de hogar referido en el artículo 10 numeral 1 ejusdem.

El artículo 27 de la Ley señala para la sucesión, el deber formal de presentar la declaración sucesoral dentro de los ciento ochenta (180) días hábiles siguientes a la apertura de la sucesión. La declaración debe elaborarse en el formulario autorizado para la Autoliquidación del Impuesto

sobre Sucesiones y Donaciones, por la administración tributaria (SENIAT), tal como lo establece el Reglamento de la Ley de Sucesiones y las Resoluciones emitidas.

Los herederos o legatarios al presentar la declaración deben realizarla con la mayor sinceridad y exactitud, tanto en los datos aportados como en la valoración de los activos y pasivos declarados, es decir, aplicar los métodos de mercado, tomando en cuenta los precios referenciales que consisten en verificar las operaciones de compra-venta de activos similares a los que se declaran, igualmente, se puede aplicar ajustes por depreciación, conservación y por inflación a los inmuebles. En cuanto a los terrenos se debe realizar ajuste por área o correctivo por superficie mediante la interpolación de valores ajustando el valor de los mismos conforme a su topografía y pendiente que tengan más de 60 grados de inclinación no aptos para el desarrollo urbanístico, tomando en cuenta la vialidad y los servicios.

Al presentar la declaración con los activos subestimando sus valores, el contribuyente o responsables corren el riesgo de una fiscalización por parte de la administración tributaria y el valor de los inmuebles son ajustados a los precios del mercado. En consecuencia deberán cancelar la diferencia de impuesto resultante de una nueva liquidación, más la multa impuesta por omisión, que puede ser del 10 % o 112,5%, del impuesto omitido de conformidad a lo establecido en el artículo 111 y 186 del Código Orgánico Tributario dependiendo si se hallan o no al ajuste voluntario y las cantidades liquidadas por concepto de intereses moratorios.

Igualmente la subestimación del valor de los inmuebles conlleva a que cuando los mismos se enajenen por un precio de mercado haya un aumento sustancial en los ingresos fiscales para el periodo en se realizó la operación y en consecuencia hay aumento en el pago del impuesto sobre la renta.

La subvaloración de los inmuebles causa una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, lo que en nuestra legislación es considerado como una defraudación y esto es un delito que está sancionado, ya que se está lesionando al Estado (como ente generador del bien común) y toda persona debe tener el deber a coadyuvar al gasto público mediante el pago de tributos. Esta generalidad impone una obligación tributaria a todos los llamados por la ley a contribuir con el levantamiento de las cargas públicas, no se exime a nadie de este deber, salvo las exenciones, exoneraciones y demás beneficios que establece la misma ley tributaria.

Cabe, señalar que los precios de los inmuebles ajustados por el índice de precios al consumidor (IPC), presentan una variación considerable en relación a los precios de mercado ya que estos son muy superiores al valor resultante después de realizado el ajuste por inflación.

www.bdigital.ula.ve

Recomendaciones

Para solventar la situación detectada se formulan las siguientes recomendaciones:

- ✓ La Administración Tributaria Nacional no cuenta con los instrumentos necesarios para controlar y estandarizar los valores reales de los inmuebles, por tal motivo se hace necesario la creación de un baremo o tabulador de valores o rangos que contemple superficie, construcción y ubicación de los mismos, que permita se verifique la documentación presentada y los valores dados puedan ser comparados a los precios del mercado.
- ✓ En este sentido debería existir una alianza institucional entre la Administración Tributaria las Alcaldías y el Registro Inmobiliario al momento de la venta de un inmueble, bajo lo cual los valores deben estar soportados a una tabla de precios de mercado basados en el Índice de Precio al Consumidor (IPC) o Índice Nacional de Precios al Consumidor los cuales son validos, como un indicador veraz y preciso para la determinación de los valores de los inmuebles al momento de la venta.
- ✓ Desde el punto de vista legal resultaría pertinente emitir a través de una Providencia, bajo la cual se establezca parámetros a seguir en la revisión en cuanto al valor de los inmuebles al momento de presentar la respectiva declaración, ante la Administración Tributaria para atenuar la evasión del impuesto sucesoral.

REFERENCIAS

Alcántara, O (2006). **Doble Tributación**. Mérida. Ediciones de la Universidad de los Andes

Alvaray, D. (2000). **Derechos Hereditarios**. México: Editorial McGraw Hill Interamericana.

Arias, F. (2006). **El proyecto de investigación**. Caracas: Editorial Episteme.

Arias, F. (1999). **Proyecto de Investigación**. Caracas-Venezuela. Oriol Ediciones. 3ra. edición.

Becerra, G. (2002). **Sucesión por causa de muerte**. México: Editorial Prentice Hall Hispanoamericana.

Benítez, C. (1999), "**La evasión y elusión fiscal en Venezuela**", presentada en la Universidad de Carabobo.

Código Civil (1982). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 2.990** (Extraordinario), Julio 26, 1982.

Código Orgánico Tributario (2001). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 37.305**, Octubre 17, 2001.

Constitución de la República (1999). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 5.453**, (Extraordinario), Marzo 24, 2000.

Chávez, R. (2004). **Metodología**. México. Editorial Trillas.

Creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) (Decreto Presidencial N° 310.) **Gaceta Oficial de la Republica de Venezuela N° 35.525** de fecha 16 de agosto de 1994.

Crisanti, M. (2003). **Sucesiones**. Caracas: Ediciones de la Fundación Eugenio Mendoza

Disponible: www.seniat.gob.ve/portal. [Documento línea]. [Consulta:2013, Julio 15].

Flores, C (2010) “**Incidencia de las Compensaciones y Cesiones de Créditos Fiscales en la Recaudación del ISLR de la Gerencia Regional de Tributos Internos Región Guayana en el Período 2004-2007**”, trabajo de grado de Magister en Gerencia mención Finanzas, no publicada, Universidad Nacional Experimental de Guayana (UNEG).

Fraga, L (2002). **La incompetencia en el Derecho Administrativo y la Administración Tributaria**. Caracas: Editorial Torino.

Hernández R., Fernández, C., Baptista, P. (2003). **Metodología de la Investigación**. México. Editorial McGraw Hill Interamericana.

Jurisprudencia de la Corte Federal (1953). **Gaceta Forense, 2ª Etapa, N° 2**, septiembre –diciembre, 1953, p.64. [Documento línea]. Disponible: www.allanbrewercarias.com. [Consulta:2013, Enero 21].

León, B. (2003). **Administración Tributaria**. México: Editorial Trillas.

Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos. (1999). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.391, (Extraordinario)**, Abril 18, 1999.

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela No.2.818 (Extraordinario)**, Julio 1, 1981.

Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT). (2001). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 37.320**, Noviembre 8, 2001.

Linares, S. (2005). **Sistemas Impositivos**. México. Editorial McGraw Hill Interamericana.

Moreno, J. (1995). **EL SENIAT como proyecto de Reingeniería del Sector Público, Publicado en el Sistema Tributario Venezolano**. Lara. Instituto de Estudios Jurídico del Estado Lara.

Morles, E. (2004). **Metodología de la Investigación**. México. Editorial McGraw Hill Interamericana.

Pacheco, R. (2012) realizó una investigación en Universidad Nacional a Distancia de Costa Rica, Maestría en Valuación titulada **“Propuesta metodológica para determinar la tasa de descuento en la valoración de viviendas unifamiliares en Costa Rica por el enfoque de capitalización de rentas”**.

Peraza, G. (2002). **Clasificación jurídica de los tributos**. México. Editorial McGraw Hill Interamericana.

Rondón de S., H(2000). **Teoría General de la Actividad Administrativa**. Caracas. Ediciones Liber.

Rosembuj, T. (2003). **Fraude de Ley y el abuso de las formas en el derecho tributario**. Ediciones de la Universidad de Barcelona. Impresión: Gráficas Rey, S.L.

Sabino, C. (1992). **El Proceso de Investigación**. Caracas: Editorial Panapo.

Seniat, Disponible www.seniat.gob.ve/portal [Documento línea].[Consulta 2013, Julio 15]

Sojo, R. (2004). **Apuntes de derecho de familia y sucesiones**. Caracas. Ediciones Mobil-Libros.

Tamayo, M (2005). **El Proceso de la Investigación Científica**. México: Limusa, S.A.

Tanzi, V. (2000). **Evasión de impuestos**. México: Prentice –Hall Interamericana.

Tremonti, G. (1984). **Autonomíacontractuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria.**, ob.cit., p. 372; Mathews, R.(1984). **Anatomía de la elución y la evasión fiscal**.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador. (2012). **Manual de Trabajo de Grado de Especialización y Maestría y tesis Doctorales**. (4ª ed.) . Caracas: UPEL. Reimpresión 2012

Valdivia, P. (2003). **Facultades de la Administración Tributaria**. México: Editorial McGraw Hill Interamericana.

Verdi, G. (2004). **Facultades de la Administración Tributaria**. México: Editorial McGraw Hill Interamericana.

Vielma, Y. (2007) realizó su trabajo de grado de Magister en Ciencias Contables la Universidad de Los Andes, titulada **“Actuación de la administración tributaria frente a la evasión del impuesto sobre la renta en el Municipio Libertador del estado Mérida, durante los años 2003-2004**.

ANEXOS

www.bdigital.ula.ve

ANEXO A

**LISTA DE COTEJO PARA LOS EXPEDIENTES DE LAS
DECLARACIONES SUCESORALES**



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

**SUBESTIMACIÓN DEL VALOR DE LOS INMUEBLES EN LAS
DECLARACIONES SUCESORALES COMO ELEMENTO DE EVASION**

FISCAL

PERÍODO 2012 - 2013.

AUTORA: Abg. Dorys M. Nieto B

TUTOR: MSc. Econ. José Enrique Coello C.

MÉRIDA, MARZO 2015

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

Respetado Validador

En virtud de reconocer sus acertadas apreciaciones como validador (ra), solicito sus servicios como experto para efectuar el proceso de validez del presente Cuestionario constituido por doce ítems, el cual será aplicado en la investigación titulada "Análisis en la subestimación de los costos de inmuebles como un elemento de evasión fiscal en las declaraciones sucesorales presentadas ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT); región Mérida. Período fiscal 2012 – 2013"; la cual se realiza en la Universidad de los Andes, como requisito para optar al título de Magister en Ciencias Contables.

Para efectos de realizar este importante proceso se le suministrarán:

- Objetivos de la Investigación.
- Formato de Validación.
- Modelo de Cuestionario.

Al agradecer su atención, se despide

Atentamente,

Abg. Dorys M, Nieto B
Investigadora



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

**Estimado
Coordinación de Sucesiones**

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

www.bdigital.ula.ve

Gracias

**Abg. Dorys M, Nieto B
La Investigadora**

INSTRUCTIVO DE LLENADO

- 1.- Lista de cotejo para comprobar la documentación del expediente de la declaración.
- 2.- Anotar la calificación que resulte de la verificación y cotejo de la información con un **sí** o **no**.
- 3.- Anotar el monto o cantidad en el cuadro cálculo y pago del impuesto.

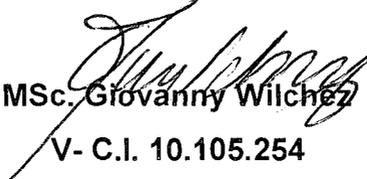


**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

CONSTANCIA DE VALIDACIÓN

Quien suscribe: **Giovanny José Wilchez Meza**, titular de la cedula de identidad **V-10.105.254**, mediante la presente hace constar que el instrumento utilizado para la recolección de datos del trabajo de grado: **Análisis en la subestimación de los costos de inmuebles como un elemento de evasión fiscal en las declaraciones sucesorales presentadas ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT); región Mérida. Período fiscal 2012 – 2013.**, elaborado por la Ciudadana: **Dorys M, Nieto B**, titular de la cedula de identidad **V-5.687.154**, aspirante al Título de Magister en Ciencias Contables, reúne los requisitos suficientes y necesarios para ser considerados válidos, confiables y, por lo tanto, aptos para ser aplicados en el logro de los objetivos que se plantean en la investigación.

Atentamente


MSc. Giovanny Wilchez
V- C.I. 10.105.254



UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES
MERIDA - VENEZUELA

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

CONSTANCIA DE VALIDACIÓN

Quien suscribe: **Sofía Izquierdo**, titular de la cedula de identidad **V-4.491.979**, mediante la presente hace constar que el instrumento utilizado para la recolección de datos del trabajo de grado: **Análisis en la subestimación de los costos de inmuebles como un elemento de evasión fiscal en las declaraciones sucesorales presentadas ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT); región Mérida. Período fiscal 2012 – 2013.**, elaborado por la Ciudadana: **Dorys M, Nieto B**, titular de la cedula de identidad **V-5.687.154**, aspirante al Título de Magister en Ciencias Contables, reúne los requisitos suficientes y necesarios para ser considerados válidos, confiables y, por lo tanto, aptos para ser aplicados en el logro de los objetivos que se plantean en la investigación.

Atentamente

MSc. Sofía Izquierdo

V- C.I. 4.491.979

**Lista de Cotejo como guía de observación para los expedientes de las
declaraciones sucesorales**

N°	TIPOS DE INMUEBLES					ZONAS			POSEE		CÁLCULO Y PAGO DE TRIBUTO			
	CASA	APARTAMENTO	TERRENO	LOCAL	OTROS	URBANAS		EXTRAURBANA	RURAL	REGISTRO DE PROPIEDAD	AVALÚO DE LA PROPIEDAD ACTUALIZADO	CERTIFICADO DE SOLVENCIA	ALCUOTA	MONTA A PAGAR
						URBANIZACIÓN	URBANIZACIONES POPULARES							
1														
2														
3														
4														
5														
6														
7														
8														
9														
10														
11														
12														
13														
14														
15														
18														

Lista de Observación para los expedientes de las declaraciones sucesorales

N°	TIPOS DE INMUEBLES					ZONAS			POSEE		CÁLCULO Y PAGO DE TRIBUTO			
	CASA	APARTAMENTO	TERRENO	LOCAL	OTROS	URBANAS		EXTRAURBANA	RURAL	REGISTRO DE PROPIEDAD	AVALUO DE LA PROPIEDAD ACTUALIZADO	CERTIFICADO DE SOLVENCIA	ALICUOTA	MONTO A PAGAR
						URBANIZACIÓN	URBANIZACIONES POPULARES							
19														
20														
21														
22														
23														
24														
25														
26														
27														
28														
29														
30														
31														
32														
33														
34														

**Lista de Observación para los expedientes de las declaraciones
sucesorales**

N°	TIPOS DE INMUEBLES					ZONAS			POSEE		CÁLCULO Y PAGO DE TRIBUTOS				
	CASA	APARTAMENTO	TERRENO	LOCAL	OTROS	URBANAS			EXTRAURBANA	RURAL	REGISTRO DE PROPIEDAD	AVALÚO DE LA PROPIEDAD ACTUALIZADO	CERTIFICADO DE SOLVENCIA	ALÍCUOTA	MONTOS A PAGAR
						URBANIZACIÓN	URBANIZACIONES POPULARES	BARRIO							
35															
36															
37															
38															
39															
40															
41															
42															
43															
44															
45															
46															

ANEXO B

**GUIA DE ENTREVISTA ESTA DIRIGIDA AL COORDINADOR
DEL DEPARTAMENTO DE SUCESIONES Y PERSONAL**

www.bdigital.uisa.ve



**UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES
MERIDA - VENEZUELA**

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRIA EN CIENCIAS CONTABLES**

**ENTREVISTA DIRIGIDA AL COORDINADOR DEL DEPARTAMENTO DE
SUCESIONES**

www.bdigital.uia.ve

Autor: Dorys M, Nieto B

Tutor Académico: José E, Coello C

GUÍA DE ENTREVISTA

La guía de entrevista está dirigida al Coordinador del Departamento de Sucesiones y personal a su cargo se ha preparado con la finalidad de recolectar la información necesaria para Análisisen la subestimación de los costos de inmuebles como un elemento de evasión fiscal en las declaraciones sucesorales presentadas ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT); región Mérida. Período fiscal 2012 – 2013.

Datos generales del entrevistado:

Profesión: _____

Cargo: _____

Tiempo en el cargo: _____

INSTRUCCIONES

A continuación se presenta una serie de preguntas, las cuales deben ser contestadas completamente, ya que sus respuestas son de gran interés para la investigación.

1.- ¿Conoce usted los procedimientos para la determinación del impuesto con respecto a las declaraciones sucesorales?

2.- ¿Cuál es el método de cálculo utilizado para la determinación del impuesto sucesoral?

3.- ¿Sobre qué base se calcula la alícuota de los costos de los inmuebles que serán declarados ante la administración tributaria nacional?

4.- ¿Cuales son las normativas legales que se aplican para las declaraciones sucesorales?

5.- ¿Cuáles son los procedimientos de verificación de los inmuebles declarados ante la administración tributaria nacional?

6.- ¿Cuáles son los requisitos exigidos por la administración tributaria con respecto a la emisión del certificado de solvencia?

7.- ¿Cuáles son los efectos administrativos y financieros con respecto a la subestimación de los costos de los inmuebles al momento de la declaración sucesoral?

8.- ¿Existe una fiscalización posterior a la presentación de los inmuebles en la declaración sucesoral?

9.- ¿Conoce usted cuales son las sanciones aplicables para quienes incumplan con este deber formal a los contribuyentes que presentan las respectivas declaraciones sucesorales?

www.bdigital.ula.ve

10.- ¿Cuáles son los factores que intervienen en la subestimación de los costos de los inmuebles al momento de la declaración sucesoral?

11.- ¿Existe algún acuerdo administrativo con la oficina de catastro municipal en el momento de presentar los avalúos con los costos reales de los inmuebles?

12.- ¿Qué instrumentos legales propone usted para evitar la evasión fiscal de la subestimación de los costos de los inmuebles al realizar la declaración sucesoral.

13. ¿Conoce usted los efectos de la evasión fiscal

www.bdigital.ula.ve



**INSTRUMENTO PARA LA VALIDACIÓN DE LA ENTREVISTA DIRIGIDO AL
COORDINADOR DEL DEPARTAMENTO DE SUCESIONES Y PERSONAL A SU CARGO
SE HA PREPARADO CON LA FINALIDAD DE RECOLECTAR LA INFORMACIÓN
NECESARIA**

CRITERIOS	EVALUACIÓN CUALITATIVA			
	EXCELENTE	BUENO	REGULAR	DEFICIENTE
Presentación del instrumento				
Claridad de la redacción de los ítems del contenido				
Pertinencia de las variables con los indicadores.				
Relevancia del contenido				
Factibilidad de aplicación				

Apreciación Cualitativa del Evaluador:

Observaciones:

Validado por:

_____ C.I. _____

Profesión:

Lugar de Trabajo:

Firma: _____