

HJ 5715
V4B3



REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA.
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES.
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y CRIMINOLÓGICAS.
POSTGRADO EN DERECHO MERCANTIL.
MENCIÓN SOCIEDADES.

www.boliviadigital.ve

EFFECTOS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA DECLARACIÓN DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LAS FIGURAS MERCANTILES:
COMPAÑÍAS ANÓNIMAS Y FIRMAS PERSONALES

DONACION

Mayo, 2012

SERBIULA
Tulio Febres Cordero

Atribución - No Comercial - Compartir Igual 3.0 Venezuela
(CC BY - NC - SA 3.0 VE)



**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA.
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES.
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y CRIMINOLÓGICAS.
POSTGRADO EN DERECHO MERCANTIL.
MENCIÓN SOCIEDADES.**

**EFFECTOS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA DECLARACIÓN DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LAS FIGURAS MERCANTILES:
COMPAÑIAS ANÓNIMAS Y FIRMAS PERSONALES**

Trabajo presentado como requisito parcial para optar al Grado de
Especialista en Derecho Mercantil
Mención Sociedades

DOMINIO

Autor:
Valentina S. Balza M.
N° V-12.780.727

Tutor:
Abg. Jesús Manuel Maldonado C.I.
Magister Scientiae en C.P.

Mérida, Mayo de 2012.

ii

AGRADECIMIENTO

Dios, Jesús y Virgencita,
por estar siempre a nuestro lado
colmándonos de bendiciones.

Padres, hermanos y sobrina,
por ser símbolo de amor,
unión, solidaridad y humanidad,
gracias por lo que somos.

A la Universidad de Los Andes,
por ser recinto inspirador
y motivador para la superación
académica y social.

A Jesús Manuel Maldonado,
por brindarme el apoyo
y la oportuna preparación en pregrado
que contribuyeron en el alcance
de las etapas académicas
tan importantes en la vida.

A Gauris Vela,
por su apoyo constante
y orientaciones metodológicas
tan necesarias en cada uno
de los proyectos que se persiguen
en nuestro andar.

ÍNDICE GENERAL

	Pp.
APROBACIÓN DE LA TUTORA METODOLÓGICA	iii
APROBACIÓN DEL TUTOR ACADÉMICO.....	iv
AGRADECIMIENTO.....	vi
ÍNDICE GENERAL.....	vii
RESUMEN.....	x
INTRODUCCION.....	1
CAPÍTULO I: EL PROBLEMA	
Planteamiento del Problema.....	5
Justificación de la Investigación.....	9
Objetivos de la Investigación.....	11
Objetivo General.....	11
Objetivos Específicos.....	11
Alcances.....	12
Limitaciones.....	13
CAPÍTULO II: MARCO REFERENCIAL	
Antecedentes de la Investigación.....	15
Bases Teóricas.....	20
Firmas personales y Compañías Anónimas.....	21
Sistema Fiscal Venezolano.....	23
Impuesto Sobre La Renta y Balances Financieros.....	26
Sujetos intervinientes en la declaración del Impuesto Sobre La Renta.....	27
Sujeto Activo.....	28

Sujeto Pasivo.....	29
Unidad Tributaria (U.T.).....	30
Determinación del Impuesto Sobre La Renta	31
Tarifas impuestas en la Ley de Impuesto Sobre La Renta.....	32
Declaración y Pago del Impuesto Sobre La Renta	33
Incumplimiento de la Obligación Tributaria	34
La Solidaridad en la Obligación Tributaria.....	36
Bases Legales.....	38

CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO

Diseño de Investigación.....	53
Tipo de Investigación.....	56
Objeto de Estudio.....	59
Instrumentos y Técnicas de Recolección de Datos.....	59
Validez del Instrumento.....	61

CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE RESULTADOS

Efectos que se generan del incumplimiento de la declaración del Impuesto Sobre La Renta en las figuras mercantiles: Compañías Anónimas y Firmas Personales

Análisis del fundamento legal de la obligatoriedad de la declaración del Impuesto Sobre La Renta.....	63
Deberes formales del contribuyente.....	71
La declaración del contribuyente	75
Oportunidad de declaración fiscal tanto para	
Personas Naturales como Jurídicas.....	76
Declaración definitiva de rentas.....	76
Declaración estimada de rentas.....	78

Modalidades para la presentación de declaración definitiva y estimada del impuesto sobre la renta.....	80
Declaraciones sustitutivas e informativas.....	85
Deberes materiales.....	88
Análisis de las consecuencias en términos de sanciones legales que se generan en caso de omisión o retardo en el cumplimiento de la obligación en la declaración del Impuesto Sobre La Renta tanto para Personas Naturales como Jurídicas.....	90
Ilícitos tributarios.....	98
 Situación de las personas naturales que trabajan bajo relación de dependencia en la declaración del Impuesto Sobre La Renta (Caso de la Sentencia N° 301 dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 27 de Febrero de 2007).....	106
CAPÍTULO V: CONCLUSIONES	
Conclusiones.....	110
Sugerencias y Recomendaciones.....	114
Referencias.....	116
Anexos.....	121
Anexo A: Campañas informativas del SENIAT ante los medios de comunicación escritos para la declaración y pago del Impuesto Sobre La Renta en el año 2010.....	121
Anexo B: Beneficios fiscales promocionados por el SENIAT para la activación de la actividad agrícola del país y opiniones sobre la imposición.....	130



**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y CRIMINOLÓGICAS
DEPARTAMENTO DE POSTGRADO
ESPECIALIZACION DE DERECHO MERCANTIL**

Efectos del incumplimiento de la declaración del Impuesto Sobre La Renta en las figuras mercantiles: Compañías Anónimas y Firmas Personales

Autor: Valentina Sugey Balza Moreno

Tutor: Jesús Manuel Maldonado

Fecha: Marzo, 2012

RESUMEN

El propósito del presente trabajo estriba en el estudio del trasfondo que involucra la estipulación de la obligación de declaración del Impuesto Sobre La Renta que por vía constitucional es impuesta a quienes se consideran contribuyentes por la ley, en el marco del proceso de recaudación de la Administración Tributaria y la participación de aquéllos en el financiamiento de los gastos para el mejoramiento de los servicios públicos. El contenido se presenta distribuido en cinco capítulos, divididos por secciones cada uno, dedicándose el Capítulo IV al análisis de los resultados obtenidos a través de un diseño de investigación de tipo documental bajo un concepto descriptivo-explicativo cuya fuente principal es el conjunto de planteamientos legales, doctrinarios y jurisprudenciales formulados en relación con la obligación. El trabajo se constituye como un medio informativo actualizado para quienes sientan interés en el tema de la Declaración del Impuesto Sobre La Renta pues se afina en el análisis y la descripción de las múltiples Resoluciones y Providencias Administrativas emanadas del Servicio Nacional Integrado Aduanero y Tributario (SENIAT), como ente encargado, con observancia de los efectos jurídicos que se generan a partir del incumplimiento del deber formal en el tiempo y forma dispuesta, pues por acción u omisión son aplicadas sanciones de diferente índole.

Descriptor: Efectos del incumplimiento, Declaración del Impuesto Sobre La Renta, compañías anónimas, firmas personales.

x

INTRODUCCION

El tema de las figuras mercantiles ha sido fuente inspiradora durante años para quienes deciden hacer de la actividad comercial una profesión. Pues bien la idea general de su constitución resulta de la intención del intercambio de mercancías o la prestación de servicios a objeto de una contraprestación a los fines de obtener un lucro beneficioso tanto para quienes realicen las operaciones pertinentes como para el colectivo en general.

Las firmas personales y las compañías anónimas constituyen dos formas jurídicas mercantiles a las que se hace referencia, cuyo objetivo tiende al desarrollo económico de los sujetos que las conforman, diferenciándose en gran medida por el grado de asociación, formalización y normativa aplicable sobre todo en el ámbito del derecho tributario, pues la ejecución de los actos de comercio que bien dispone el Código de Comercio Venezolano con la consecuente generación de un lucro, en definitiva constituyen el punto de partida para la aplicación de obligaciones de ley, en retribución a una concesión de ejercicio otorgada por el Estado en beneficio de todos los partícipes de la colectividad ante la implantación de servicios públicos acordes y eficientes, hacia donde se dirigen los fondos provenientes de la recaudación de los tributos.

Es así que en la actualidad la obligación tributaria de presentación de la declaración del Impuesto Sobre La Renta es el tema mas discutido entre los componentes de las formas jurídicas mercantiles, pues ante la evidente situación económica actual, los medios para conseguir mayores beneficios y los procedimientos de fiscalización por parte de la Administración Tributaria, son tomadas en consideración situaciones alternativas que influyen en la realización de maniobras por parte de los individuos.

En torno a lo anteriormente expuesto, se observa que las políticas fiscales impuestas por el Estado influyen de manera substancial sobre el ánimo de las personas en la consecución de sus fines comerciales, pues como se verá mas adelante la misma ley estipula diferentes deberes u obligaciones con aplicación de sanciones correspondientes ante su incumplimiento, regidas de acuerdo con las circunstancias, resultando aquéllas por un lado beneficiosas al exponer como fin último de la recaudación un mejoramiento de los servicios públicos del Estado, pero por otro restringiendo la participación en el ámbito actuarial ante un sentimiento limitado por la aplicación de las sanciones que en algunos casos son exageradas.

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria cumple su función de veedor del cumplimiento de los deberes contenidos en las normativas dispuestas el efecto, y en la actualidad se realizan campañas de alto alcance informativo y publicitario, lo que ha generado la promoción intensa de los procedimientos de fiscalización y determinación de tributos por parte de esta institución y el seguimiento detenido de cumplimiento a los sujetos pasivos de la relación tributaria.

La presente investigación constituye un medio informativo para quienes, estando interesados en incursionar en el ámbito comercial, decidan ser partícipes del desarrollo económico y social, personal y colectivo, por medio de figuras mercantiles como la firma personal y la compañía anónima, formándose opinión consiente sobre lo que realmente se pretende y las consecuencias legales, respecto de los deberes tributarios en materia de Impuesto Sobre La Renta, que acarrea. En este sentido, se precisa el alcance de las obligaciones impuestas por las leyes nacionales de origen fiscal a los fines de su cumplimiento a cabalidad y el alejamiento de los sujetos contribuyentes en la comisión de los llamados ilícitos tributarios que acarrear sanciones que van desde multas, inhabilitaciones hasta medidas restrictivas de libertad.

Además, se determina la forma y la normativa vigente aplicable al deber formal de la presentación de declaración de los enriquecimientos anuales netos por parte de los contribuyentes o responsables al organismo competente, constituyéndose como la obligación tributaria sobre la que se dirige con mas fuerza la tarea fiscalizadora de la Administración Tributaria, y de la que derivan los deberes materiales referentes al pago del impuesto, de cuyo incumplimiento se aplican las sanciones que se correspondan.

El contenido se presenta distribuido en cuatro capítulos divididos por secciones cada uno, describiéndose en forma detallada la información recabada.

De esta manera el Capítulo I titulado El Problema, identifica el planteamiento como tal de la materia en estudio que en términos generales se centran en la interrogante: ¿Qué efectos se generan ante el incumplimiento de la declaración del Impuesto Sobre La Renta en las compañías anónimas y firmas personales?, con el oportuno análisis sobre el efecto que la obligación forma en la psiquis de los interesados en la constitución o incorporación de este tipo de figuras mercantiles, exponiéndose los objetivos planteados que giraron en la determinación de las consecuencias generadas de los enriquecimientos netos causados por la realización de actividades comerciales a través de firmas personales y compañías anónimas, así como también se incluyen la justificación y alcances con las causas que promocionaron el interés investigativo y las limitaciones conseguidas a lo largo de la obtención de los resultados.

El Capítulo II denominado Marco Teórico muestra los antecedentes o investigaciones realizadas hasta el momento relacionadas con los efectos que genera el incumplimiento de la declaración anual del Impuesto Sobre La Renta, las bases teóricas que lo explican y las legales que rigen la materia.

El Capítulo III identifica el Marco Metodológico, describiendo el diseño y el tipo de la investigación, el instrumento y técnica empleada, además de la validez de los mismos.

El Capítulo IV refleja los resultados obtenidos en base a los objetivos y técnicas utilizadas, que se centraron en presentar los efectos que se generan del incumplimiento de la declaración del Impuesto Sobre La Renta en las figuras mercantiles: Compañías Anónimas y Firmas Personales.

El Capítulo V incluye las conclusiones obtenidas y las recomendaciones propuestas al efecto.

Finalmente se presentan las referencias.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

A nivel mundial, el desarrollo de las naciones se ve fuertemente influenciado por causas que se imponen en pro del progreso social, económico, cultural, educativo, político entre otros, derivadas de las rentas provenientes de la realización de actividades económicas y de una recaudación por parte del Estado que interviene en el proceso de mejoramiento de las relaciones por la interacción contributiva del particular en la ejecución de medidas que aseguren un ambiente cónsono con sus necesidades primordiales.

Ante tales medidas, dada la potestad tributaria de los Estados se establece un tipo de carga de origen pecuniario dirigida a personas y empresas comerciales a objeto del financiamiento de los gastos públicos, determinado por un principio progresivo regido por el monto de los enriquecimientos o ganancias en el que quienes obtengan un mayor monto se obligan a un aporte superior, apegado al principio constitucional de equidad y el principio social de solidaridad.

El tema referente a la declaración del Impuesto Sobre la Renta se encuentra íntimamente ligado a una de las obligaciones que, como integrantes de una sociedad capitalista con participación del Estado sobre las actividades que se realizan, se imponen en el proceso de autosuperación personal y en un afán de impulsar el desarrollo del país.

Sin embargo, previo a la ejecución de prácticas derivativas de este tipo de carga fiscal, es necesario la existencia de formas jurídicas que ciñan la participación en las políticas fiscales y determinen su alcance, encontrándose con la imperiosa necesidad del cumplimiento de formalidades y deberes para su funcionamiento a los fines de no incurrir en acciones que ilegitimen sus resultados.

A este respecto, de acuerdo con lo planteado por Acedo (2004), "a las complejidades de organización de las estructuras jurídicas de las sociedades y a las dificultades de escogencia del modelo legal de la empresa, se añade el interés fiscal" (p. 27). En torno a ello, se señala como antesala a la creación de las figuras jurídicas con fines de lucro, el estudio detenido y la averiguación de circunstancias que interesan económicamente, que son determinantes para concretarlas.

Las actividades desarrolladas individualmente por los denominados "personas naturales", y por las personas jurídicas, entendidas estas últimas como figuras constituidas por la ley a las que se otorga personalidad jurídica, entre las que se configuran las compañías anónimas, cuyos partícipes intervienen en la formación de un capital social a través de acciones con el que responden de las deudas contraídas, constituyen la causa generadora del cumplimiento de ciertas obligaciones plasmadas en las leyes nacionales e internacionales.

Al hablar en estos términos, las políticas fiscales impuestas por el Estado se convierten en puntos claves para la estimulación o declive de ciertas actividades ante las situaciones personales y económicas del colectivo que es, en última instancia, sobre quien recaen las consecuencias de sus aplicaciones. Por ello Ripert (citado por Acedo, 2004) sostiene "las decisiones que intervienen en el curso de la vida social; la política de inversiones y de los aumentos de capital, la de las provisiones y reservas, las fusiones, las transformaciones de sociedades, son frecuentemente

determinadas por consideraciones fiscales” (p. 30), aspectos que se toman en cuenta para la decisión del interesado y que evidencia la situación enfrentada por los accionistas de las compañías anónimas y el interés directo en atención al aspecto tributario.

La idea de la retribución del Impuesto Sobre la Renta atiende a la reclamación por parte del Estado de una cuota parte, que considera le corresponde, sobre los ingresos obtenidos al cierre de cada ejercicio fiscal que se entiende igual al año calendario, salvo en casos que la Administración Tributaria notifique un calendario especial. Este gravamen, a diferencia del Impuesto al Valor Agregado (IVA), se realiza anualmente determinándose en función del total de los ingresos ó a lo que llaman los especialistas en la materia “enriquecimiento neto” resultante de la sumatoria del enriquecimiento neto territorial y el enriquecimiento neto extraterritorial, si fuere el caso de empresas domiciliadas en el extranjero con enriquecimientos atribuibles al establecimiento permanente en Venezuela, y las pérdidas experimentadas.

El tratamiento fiscal que en el país se hace a las clases de figuras mercantiles fija su determinación, pues se diferencia entre las clases de sociedades tipificadas dentro del ordenamiento legal, incluyéndose en ellas las compañías anónimas que originan el cumplimiento de la obligación de declaración del Impuesto Sobre la Renta oportunamente dentro del plazo, por cualquier monto de los ingresos alcanzados y las pérdidas sufridas, esto por lo que a personas jurídicas se refiere, situación que hace recomendable la presencia de expertos en las profesiones de Economía, Contaduría o Administración de Empresas, a los que se les encomiende como única función la fiscalización interna, pues la omisión o retardo en el pago de los tributos acarrea sanciones contenidas en la ley. En cuanto a la figura de la Firma Personal la ley establece un límite de ganancias para incurrir en la obligación de declarar este impuesto, por lo que se convierte en un trampolín alternativo para quienes decidan saltarlo.

Es importante puntualizar que interesa abordar esta investigación no para estudiar el proceso de constitución de las formas mercantiles y el posterior procedimiento en la declaración del Impuesto, sino más bien por el análisis del trasfondo de la obligación legal, la participación de cada uno de los involucrados en la concreción de la misma y las consecuencias que se originarían en caso de omisión o retardo en su cumplimiento.

En torno a lo planteado, se dice que conviene hacer un análisis detenido de lo que realmente se desee enmarcado en la realidad presente, para el desarrollo económico y social de quienes resultan interesados, pues es cierto que en caso de rentas no muy altas la persona natural como contribuyente paga menos el valor del impuesto, a diferencia de las personas jurídicas, de ahí que el autor Garay (2005) sostenga:

Existen empresas en Venezuela que pertenecen a un solo dueño y que se configuran como firmas personales. En materia fiscal habrá casos en que conviene tener una firma personal, pues como persona natural, el contribuyente paga una tarifa menor que como sociedad anónima. (p. 76)

En este sentido, hay ocasiones en que las personas, en principio, desean crear o incorporarse a cierta figura mercantil pero luego, por intereses económicos se someten a una totalmente diferente, desvirtuándose la intención de la ley y constituyendo uno de los problemas actuales de ámbito mercantil y tributario, al tomar fuerza otros aspectos externos que hacen que se recurra a la incursión de figuras menos convenientes que mermen los índices tributarios.

De lo señalado anteriormente se sostiene que el interés investigativo está orientado a dar respuesta al problema que en líneas generales se plantea de la siguiente manera: ¿Qué efectos se generan ante el incumplimiento de la

declaración del Impuesto Sobre La Renta en las compañías anónimas y firmas personales?

Por tanto, se trata de revisar la influencia que de fondo involucra la estipulación de la obligación de la declaración del Impuesto Sobre La Renta en relación con la Tarifa impositiva correspondiente por ley, sobre la decisión final del individuo partícipe de la figura jurídica, so pena de no incurrir en sanciones de tipo pecuniario y hasta penal.

Atendiendo a lo planteado, y para asegurar óptimos resultados se persigue buscar respuestas satisfactorias a las siguientes interrogantes:

¿En qué dispositivos técnicos legales, es decir, artículos, se encuentra estipulado el fundamento legal que determina la obligatoriedad de la declaración del Impuesto Sobre La Renta?, ¿Desde qué momento se impone la obligación de la declaración del Impuesto Sobre La Renta, tanto para personas naturales como jurídicas?, ¿Qué consecuencias o sanciones establece la ley, en caso de omisión o retardo en el cumplimiento de la obligación en la declaración del Impuesto Sobre la Renta para quienes se consideren contribuyentes?

Justificación de la Investigación

El interés investigativo se dirige a la relevancia que importa el tema del cumplimiento de los deberes impuestos en materia fiscal a las firmas personales y compañías anónimas como fuente contributiva de financiamiento a servicios y obras de orden público, sobre todo en los actuales momentos cuando se ha promovido por parte del Estado a través del ente encargado de los asuntos tributarios, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), una política dirigida a concientizar a las personas (sobre todo a los comerciantes, cuyo fin es la

realización de actos de comercio) en cuanto a la retribución de una cuota parte de sus ganancias anuales al Estado, so pena de no incurrir en las sanciones legales establecidas al efecto.

Conciérne como base, el análisis del influjo que determina en la actualidad la imposición legal de la obligación de declaración del Impuesto Sobre La Renta, sobre el ánimo de las personas con la idea de constituir o incorporarse en figuras jurídicas con fines de lucro, y específicamente en el proceso de escogencia entre firmas personales o compañías anónimas sin importar la necesidad de asociación con otras personas para su consolidación ni la incorporación de su propio patrimonio, observando la desestimación de la intención del legislador al tomar auge otros aspectos entre ellos el económico, haciendo que se restrinja el deseo originario que motivó a la persona involucrarse en una de las figuras mercantiles a las que se hace alusión. Además, se concientiza a las personas naturales creadoras de firmas personales y a los accionistas de las compañías anónimas, al ofrecerles la información necesaria y actualizada contentiva de la responsabilidad que implica el ser parte de las mismas en el cumplimiento de un deber impuesto por ley a la entidad que ellos representan.

La recaudación de los tributos constituye una medida que gira en pro del bienestar social, mas sin embargo se evidencia una carencia de conciencia tributaria entre los involucrados, influenciados en gran medida por el aspecto económico que reviste su cumplimiento desmotivando en algunos casos el ánimo de las personas con intenciones de pertenecer a una u otra figura de comercio y ejecutar los actos que convengan a sus intereses, observándose, por el contrario, conductas que se encuadran en los tipos de ilícitos tributarios en un afán de esquivar los efectos y hacerse de una mayor ganancia económica.

En cuanto al ámbito económico, la investigación interesa para la obtención de directrices que justifiquen el actuar de quienes se sientan

interesados en incursionar en el comercio, avaladas por la formalidad que involucra y el desenmascaramiento de estrategias de mercado para el impulso de ciertas figuras y el declive de otras, que contradicen el contenido de las leyes y el fundamento de las mismas, implicando entonces un claro conocimiento en la puesta en práctica de las firmas personales y las sociedades anónimas, sus ventajas, beneficios, contribuciones y obligaciones, como el factor determinante en el desarrollo económico del país.

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Presentar analíticamente los efectos derivados del incumplimiento en la declaración del Impuesto Sobre La Renta en las compañías anónimas y firmas personales.

Objetivos Específicos

- Interpretar el fundamento legal que determina la obligatoriedad de la declaración del Impuesto Sobre la Renta.
- Señalar desde qué momento se impone la obligación de la declaración del Impuesto Sobre La Renta tanto para personas naturales como jurídicas.
- Establecer las consecuencias en términos de las sanciones legales que se generan en caso de omisión o retardo en el cumplimiento de la obligación

en la declaración del Impuesto Sobre la Renta para las personas naturales y jurídicas contribuyentes.

Alcances

El hecho de la presentación de declaración anual del Impuesto Sobre La Renta lleva implícito un procedimiento apegado a las leyes de cuyo cumplimiento se estiman, en teoría, mejores condiciones de servicios e infraestructura que el Estado debe a la sociedad, por lo que se hace necesario el establecimiento de los parámetros sobre las cuales se impone tal deber y en torno a esto, y para el logro de los objetivos planteados en la investigación, fueron interpretadas diversas fuentes bibliográficas basadas en instrumentos legales contentivos de las formalidades, que envuelven la obligación tributaria con rango constitucional, involucrada en el ámbito mercantil por lo dispuesto en el Código de Comercio Venezolano en relación con las figuras en estudio, y ciñéndose a lo exigido por el Código Orgánico Tributario, la Ley de Impuesto Sobre La Renta y su Reglamento, en concordancia con las Providencias Administrativas dictadas al efecto por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), además de jurisprudencia actualizada sobre la materia, previo análisis de una amplia doctrina así como material hemerográfico para observar el proceso informativo del ente encargado para la recaudación de los tributos en relación a las campañas al efecto y la receptividad de los contribuyentes.

El interés investigativo va de la mano en la tarea de formar una visión de la situación actual relacionada con la toma de decisiones fundamentada en el aspecto tributario dejándose de lado por parte de los interesados, los aspectos tipificadores de las figuras mercantiles y los requisitos para su constitución y funcionamiento, aunado al hecho de no existir planes que estimulen su participación en el desarrollo económico del país por los altos

porcentajes impuestos y las pocas ganancias obtenidas anualmente; así como también, de informar, orientar y prevenir la aplicación de sanciones a quienes tengan acceso al material.

Limitaciones

Un amplio contenido de posiciones doctrinarias tocan el controversial tema de la aplicación del Impuesto Sobre La Renta que por demás tiene connotación mundial, lo que origina un arduo trabajo que involucra conclusiones apegadas al subjetivismo por parte del autor encontrándose un innumerable historial de juicios personales en pro y en contra de la formalidad, fundamento y aplicación del deber tributario, no obstante lejos de desmejorarse los resultados, se reflejó el verdadero interés investigativo. Por otro lado, el acceso para su obtención se centró en el análisis de instrumentos legales pues se trata de obligaciones de orden público que en nada pueden relajarse ni contradecirse.

CAPÍTULO II

MARCO REFERENCIAL

Antecedentes de la Investigación

Por causa del impulso que ha venido promoviendo en las personas la idea de convertirse en entes forjadores de un mejor futuro no sólo para ellos mismos y los suyos sino también en hacerse partícipes del desarrollo social, cultural y económico de su país, ha quedado evidenciada la incursión del Estado como forma de participación, en las resultas de las actividades llevadas a cabo.

Es muy sabido que para el ejercicio legalizado de los actos de comercio que conllevan a la obtención de lucro, se exige en principio la constitución por ante el órgano competente de la o las figuras mercantiles escogidas para tales fines, lo que ha definido la imposición de ciertos requisitos para la puesta en práctica de las mismas, situación ésta que comporta la seriedad y la vigilancia en la toma de decisiones sobre la materia, pues entre las exigencias de forma y de fondo dispuestas por el Estado para la legalización de estas asociaciones, se ha determinado a nivel mundial a parte de otros, el llamado Impuesto Sobre La Renta que comparativamente es más elevado y que toma como base su ejercicio económico anual.

Varios fines comerciales constituyen el nacimiento de las figuras mercantiles pero en general el principal motor ha sido y siempre será la

obtención de ganancias económicas para quienes se encuentren involucrados en ellas.

Con respecto a esto, la configuración de las figuras mercantiles en la actualidad fija como aspecto relevante, la materia tributaria que va a generar el impacto en los contribuyentes al encontrarse sometidos a la declaración del Impuesto Sobre La Renta en atención al estado de ganancias y pérdidas de su actividad.

Ahora bien, se dice que el momento crucial tomado en cuenta durante el desenvolvimiento de las figuras mercantiles: compañías anónimas y firmas personales, resulta quizás el de cierre del ejercicio económico, pues es sobre este que se calcula el monto a pagar por concepto de impuesto. A este respecto, sus dueños y máximos representantes tienden a activar la participación de sus agentes financieros en la estimación a futuro del valor que resultaría de aquél a partir de los planes que se tengan para la entidad que representan, lo que se constituye en la causa base para decidir ponerlos en práctica o no. A propósito de esto, el autor Acedo (2004), en su trabajo Temas Sobre la Sociedad Anónima, cuyo objetivo fue la necesidad de creación legislativa de un nuevo derecho adecuado a las complejidades de la sociedad tecnológica, utilizando para ello una metodología deductiva, dice:

los niveles de tributación en el mundo entero, y en Venezuela no es la excepción, han llegado a ser de tal significación que quizás el renglón más importante del cierre de una cuenta de ganancias y pérdidas es la suma de impuestos que se detraen de la utilidad.
(p. 27)

Para el mismo autor "la evolución política y económica del país y de las comunidades e intereses que en él coexisten, condicionan el desarrollo de la sociedad mercantil y la configuración actual de esta extraordinaria herramienta jurídica" (p. 29), se infiere entonces que la presente investigación está vinculada con lo expresado por el autor en comentario, por lo

que realmente el Estado tiene en sus manos la facultad expresa de implementación de políticas que ejerzan influencia sobre las personas como entes individuales con la idea de practicar actos de comercio para la obtención de un lucro, en procura incluso del desarrollo de ciertas actividades que no son muy llamativas pero que con el importe de ciertas ventajas fiscales resultan convincentes.

En este orden de ideas, se establece la correlación existente entre la actuación de la Administración Tributaria en su posición estrictamente autoritaria de orden público y el ejercicio del particular en el ámbito privado, indicando el citado escritor en su trabajo,

El Estado ejerce su permanente influencia, control y orientación de la acción corporativa y sea cual fuere el sentido en que aquella se ejerza, condiciona también, a través del ejercicio del poder fiscal, el uso del derecho del ciudadano de asociarse en la forma que más convenga a sus intereses y a las circunstancias. (p. 29)

lo que convendría revisarse desde el punto de vista mercantil, pues el Código de Comercio promociona las distintas figuras contenidas en él bajo ciertos parámetros que actualmente están siendo vulnerados al coincidir al mismo tiempo el tema de la declaración de impuestos correspondientes para cada una de estas formas mercantiles.

Algunos autores entre ellos el ya citado Acedo (2004), sostienen que: "la armonización de los diversos intereses existentes en la sociedad mercantil y de ésta frente a la comunidad, así como la determinación de los respectivos derechos y obligaciones de cada quien y su efectivo cumplimiento, corresponden al Estado" (p. 24), de ahí que se estime que mas allá de idear particularmente estatutos propios para cada figura mercantil, el Estado tiende a precisar derechos y a la par obligaciones que constriñen a cumplir y que evidentemente son causa de estudio tendientes a influir sobre la decisión final a tomar. Continúa diciendo "el Estado además ejerce funciones propias

que afectan a la actividad de la compañía, como son la planificación y el derecho tributario” (p. 25), constituyéndose en facultades de orden público que indirectamente van a dominar efectos particulares pues generalmente se analiza minuciosamente lo económico.

El trabajo planteado por el autor se vincula con la investigación al hacer alusión a la necesidad de evaluación exhaustiva de la implementación de las políticas fiscales del Estado y la realidad nacional, con unos niveles de inflación y restricciones actuariales que hacen casi imposible el alcance de las metas propuestas por quienes deciden incursionar en el mundo del comercio con fines lucrativos en pro del desarrollo económico y social propio y de su país.

Por otro lado, Garay (2005), en su trabajo Compañías Anónimas de Pocos Socios, desarrollado a objeto de concentrar explicaciones prácticas sobre la etapa de constitución de la sociedad anónima y los problemas que se presentan en el manejo de las mismas, incluyendo comentarios de las firmas personales, empleando para ello un método deductivo, expresa:

Los impuestos que habrá que pagar son un aspecto importante a la hora de comenzar un negocio estable. Aparte de la Patente Municipal de Industria y Comercio, las cotizaciones a la Seguridad Social y el Ince y de los impuestos indirectos... hay un impuesto que es elevado y que se paga sobre las ganancias si las hay, que es el Impuesto Sobre La Renta. (p. 8)

exponiendo también el influjo que ejerce el tema tributario en la escogencia de la figura mercantil a constituirse y las actividades a desarrollarse, especificando además otras obligaciones contenidas en las leyes que se suman a la declaración del impuesto.

En atención al deber tributario de declaración anual del impuesto correspondiente, que es precisamente el fundamento de la investigación, la persona natural tiene ciertas ventajas si se trata de negocios con rentas o

ganancias no muy elevadas, pues de lo contrario, sostiene el mismo autor "cuando se llega a ciertas cantidades mas elevadas (depende del valor de la unidad tributaria) ambos contribuyentes, personas naturales y sociedades anónimas, les agarra el mismo porcentaje", por lo que es preciso determinar realmente la voluntad en el alcance deseado a futuro.

Otro de los aspectos que influencia la formación de las firmas personales, mencionado en el trabajo analizado, lo constituye la responsabilidad en las deudas del negocio, pues el comerciante individual compromete su propio patrimonio al pago de estas, exponiendo sus propios bienes, dicha circunstancia como expone el citado autor se convierte entonces en "la razón principal de que se formen sociedades anónimas en lugar de firmas personales, para aislar y proteger el patrimonio personal y familiar" (p. 77), contraponiéndose aquello a las ventajas que en el ámbito económico, animan su constitución, abriendo campo a la acción de sopesar ambas figuras.

Por su parte, la autora Crer (2011), en su obra "Evasión Tributaria" desarrollada a los fines de evaluar la conducta del contribuyente frente a la resistencia fiscal en la participación de modalidades tributarias como la evasión, elusión y defraudación fiscal, por medio de método deductivo, sostiene en relación el efecto de las obligaciones tributarias impuestas lo siguiente:

Frente a estos deberes fiscales se ha observado en el transcurso del tiempo y basado en impulsos naturales, una resistencia fiscal, que ha sido planteada por las ciencias de las finanzas como un serio problema en el que la imposición en definitiva encuentra ciertas limitaciones que serán mas o menos amplias según la estructura del sistema económico, su organización y técnica productiva; así como también tendrá especial influencia la conducta del contribuyente (p. 11)

Posición que aúpa el planteamiento de la problemática en estudio, pues se abre la brecha a una disyuntiva relacionada con los aspectos positivos del fundamento internacional de la aplicación de los impuestos sobre las ganancias o pérdidas en la ejecución de los actos de comercio y el destino final de la recaudación, producto de la imposición. Aunado a esto, se toman en cuenta los efectos del incumplimiento, pudiendo derivar como bien lo expresa la autora de "los gastos superfluos y la falta de control e información de la gestión administrativa pública, unidos a continuos rumores de una corrupción flagrante y generalizada" lo que conlleva a un sentimiento de apatía reflejada en la disminución de los ingresos fiscales y la nula eficacia de las formalidades pues se "echan por tierra cualquier motivación que trate de justificar ante la opinión pública la creación de nuevos o mayores impuestos, y mermando, en consecuencia, la recaudación de los existentes" (p.11), borrándose toda intención de puesta en práctica de medidas beneficiosas en pro del desarrollo del país y cayéndose en un plano regido por el caos ante una limitación de concientización tributaria.

Bases teóricas

Las figuras mercantiles constituyen las formas jurídicas creadas por la ley que acogen el impulso y la solicitud en los Registros Mercantiles competentes de las personas como entes individuales partícipes de la sociedad con deseos de superación a través de actividades consideradas válidas y estipuladas al efecto. Al hacer referencia a este tipo de figuras se presentan dos alternativas bajo el formalismo de la ley, para la ejecución de actos de comercio cuyo fin último es conseguir un lucro bajo el correspondiente sometimiento a las obligaciones impuestas.

Firmas Personales y Compañías Anónimas.

El ejercicio legal de las actividades conducentes al desarrollo de los actos de comercio se hace a través de la legalización de las figuras mercantiles por ante los Registros Mercantiles competentes en cada jurisdicción, dada la exigencia expresa de la anotación de los documentos que tengan que ver con firmas de comercio, sean personales o sociales de conformidad con los artículos 17, 18 y 19 del Código de Comercio Venezolano.

Jurídicamente se define la compañía anónima como la sociedad mercantil conformada por dos o más personas que participan en un capital social, a través de acciones que les conceden derechos dentro de la misma, con el que responden de las deudas, y cuyo objeto es un fin económico común. Por su parte, las firmas personales son entendidas como fondos de comercio creadas por personas naturales individuales con el objeto de realizar, igualmente, actos de comercio.

Las firmas confunden la persona como ente individualizado y su patrimonio para el cumplimiento de las obligaciones contraídas a causa del desarrollo del objeto social, es por ello que muchos la consideren menos ventajosa que la compañía anónima, no obstante resulta más atractiva en cierta forma para quienes vayan paulatinamente obteniendo resultados favorables, a la hora del pago de impuestos debido a la normativa aplicable mas ventajosa.

Por su parte, la administración de la compañía anónima está a cargo de uno o más administradores temporales, revocables, pudiendo o no ser socios de la misma; en tanto que los llamados fondos de comercio son llevados por la misma persona, lo que implica que las consecuencias recaen sobre uno solo.

En cuanto a la constitución y estatutos, se otorga por documento público o privado y con respecto a la compañía anónima debe contener: (a) la

denominación y el domicilio de la sociedad, (b) La especie de los negocios a que se dedica, (c) El importe del capital suscrito y el del enterado en caja, (d) El nombre, apellido y domicilio de los socios, o el número o valor nominal de las acciones, expresándose si estas son nominativas o al portador, y el vencimiento e importe de las entregas que los socios deben realizar, (e) El valor de los créditos y demás bienes aportados, (f) Las reglas con sujeción a las cuales deberán formarse los balances y calcularse y repartirse los beneficios, (g) Las ventajas o derechos particulares otorgados a los promotores, (h) El número de individuos que compondrán la Junta Administrativa, y sus derechos y obligaciones, (i) El número de los comisarios, (j) Las facultades de la asamblea y las condiciones para la validez de sus deliberaciones y para el ejercicio del derecho del voto, (k) El tiempo en que debe comenzar el giro de la compañía y su duración.

La contabilidad mercantil de la empresa impone como punto de partida la fijación del último ítem del párrafo anterior, relacionado con el comienzo del ejercicio económico pues al éste finalizarse todo comerciante incorpora en sus libros contables una descripción estimatoria de todas las operaciones y bienes a la fecha, lo que dará pie a la elaboración del balance demostrativo de los beneficios realmente obtenidos y las pérdidas experimentadas con indicación clara del capital social existente y las entregas efectuadas y demoradas.

El balance se presenta a los comisarios, quienes son los encargados de la vigilancia de la actividad económica de la empresa ante exigencias legales, con un mes de antelación al día fijado para la asamblea que ha de discutirlo, emitiéndose un informe explicativo de los resultados de su evaluación, las observaciones sugeridas y las propuestas convenientes.

En definitiva, la diferencia principal para la constitución de las figuras mercantiles en referencia, firmas personales y compañías anónimas, la constituye el hecho cierto de la conjunción de criterios entre los que se

incluyen la necesidad de agruparse o no, es decir, la unión de voluntades para el desempeño del objeto planteado, lo que se traduciría en un trato diferente entre una y otra figura por lo que a formalidades legales y materia tributaria se refiere, previéndose también la situación que se añade ante la inclusión del patrimonio personal en cuanto al cumplimiento de obligaciones contraídas en las firmas personales, entre otros aspectos que las delimitan. Estas alternativas las dispone la ley, mas en la actualidad se hace necesaria la previa indagación, por parte de las personas, de otros aspectos que las envuelven, tal es el caso de la materia tributaria que varía en función a ciertas condiciones que han hecho que se considere lo mas relevante en tomarse en cuenta no solo para la creación de estas sino para la ejecución de cualquier transacción comercial.

Sistema Fiscal Venezolano.

La aplicación y regulación de los tributos se denomina Sistema Fiscal. En nuestro país este sistema encuentra su adopción en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, derivándose de allí un compendio de cuerpos legales que rigen la materia, basado en los principios de progresividad, protección de la economía nacional y mejoramiento en el nivel de vida de la población.

Para Candal (2005), se ha definido el tributo como una "prestación en dinero, de carácter obligatorio, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y cuya obligación da lugar a múltiples relaciones jurídicas"(p. 29), lo que refiere a la idea de un tipo de concesión permitida a la que se impone una retribución por el hecho cierto del desarrollo de actos que generen algún beneficio económico.

En Venezuela los tributos se clasifican en tres tipos: los impuestos, las tasas y las contribuciones.

Para el mismo autor, los impuestos son "la expresión mas importante de la potestad tributaria del Estado, aquélla en la cual mas típicamente manifiesta su soberanía en el campo financiero" (p. 29) imponiendo un porcentaje sobre las rentas obtenidas durante el ejercicio económico, en forma de gravamen, regido por principios que en ningún caso representen desventajas particulares para nadie. De ahí que se tomen en cuenta todos los aspectos que envuelven las figuras mercantiles dada la situación económica del país y el bajo poder adquisitivo que se presenta en la actualidad.

En relación con otros tipos de tributos, las *tasas* son consideradas como retribuciones que el Estado obtiene por la prestación de determinados servicios (aseo urbano, correo), lo que implica en definitiva el pago por el uso de los mismos.

En tanto que las contribuciones son prestaciones que cobra el Estado ante la realización de obras públicas en beneficio de la colectividad (contribución por mejoras – valorización de inmuebles). Estas dos últimas formas de tributos surgen de la voluntad del contribuyente ante la realización de obras o por el disfrute de los servicios que hacen operable el gravamen.

Ahora bien, los tributos denominados impuestos conllevan a una contribución en los gastos públicos del Estado, mediante el financiamiento de los servicios con el producto de la recaudación. De acuerdo a la doctrina los elementos que determinan el impuesto son:

- Hecho imponible, llamado así el supuesto de hecho previsto en la ley que origina la obligación tributaria.
- Sujeto pasivo, constituido por la persona natural o jurídica sobre quien recae el cumplimiento de la obligación.

- Sujeto activo, formado por la Administración tributaria como acreedora de la imposición.
- Base imponible, que determina la cuantificación o valoración del hecho imponible.
- Tasa de impuesto o alícuota, es la proporción que se aplica sobre la base imponible.
- Cuota tributaria, cantidad que representa el gravamen.

La clasificación de los impuestos atiende al sujeto o al objeto sobre el cual recaen. En relación al sujeto, existe el impuesto directo, cuando el gravamen lo soporta el propio contribuyente pues recae directamente sobre los enriquecimientos, ubicándose dentro de este tipo el Impuesto Sobre La Renta; y el indirecto, cuando se traslada a otras personas, gravando el consumo. Y en atención al objeto, se encuentran el Impuesto Sobre La Renta, Impuesto al Valor Agregado, entre otros.

En el ámbito empresarial los principales tributos que involucran su actividad son: (a) Impuestos nacionales, entre ellos el Impuesto Sobre La Renta y el Impuesto al Valor Agregado; y (b) Impuestos municipales, como el Impuesto a las Actividades Económicas anteriormente denominado Impuesto de Patente e Industria.

Impuesto Sobre La Renta y Balances Financieros.

El Impuesto Sobre La Renta se entiende como el gravamen impuesto sobre los ingresos de las personas naturales y jurídicas creadas por la ley y consideradas como contribuyentes, en el año fiscal (entendido como el período de un año concedido por el Fisco como unidad temporal para

establecer ganancias y/o pérdidas) que se le paga al Estado y se calcula bajo un porcentaje variable de las ganancias sujetas a impuestos.

Por consiguiente, el porcentaje mencionado esta directamente relacionado con las tarifas fijadas resultantes de la políticas escogidas en procura de una eficaz prestación de servicios y bienestar social, tomándose en cuenta para su determinación tanto la figura mercantil que realiza los actos de comercio como los resultados de su actividad, es así que: (a) La Tarifa N° 1: Es destinada para las personas naturales residentes en Venezuela que tengan cualquier tipo de renta, salvo las actividades de juegos de azar, (b) la Tarifa N° 2: Aplicada a las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, y (c) la Tarifa Proporcional: Se emplea para casos en los que no es práctico aplicarles las tarifas anteriores, es decir, las que gravan en un porcentaje mayor cuanto mayor es la renta anual, como es el caso de un extranjero que realice actividades por un lapso corto que no llegue al año.

A tales efectos, y para la determinación del estado de resultados que incluye las ganancias y las pérdidas del ejercicio fiscal, se llevan los balances financieros de la empresa que, en caso de las compañías anónimas, los administradores presentan a los comisarios, con un mes de anticipación al día fijado para las asambleas que los discuten junto con los documentos que los justifican, evidenciándose entonces, los beneficios realmente obtenidos y las pérdidas experimentadas. De los resultados obtenidos de este análisis se deriva el porcentaje correspondiente a pagar para el ejercicio anual correspondiente.

El cumplimiento de la declaración del Impuesto Sobre La Renta deriva de su disposición como deber formal dentro de la misma Constitución Nacional, el Código Orgánico Tributario, la Ley de Impuesto Sobre La Renta, su Reglamento, Resoluciones y Providencias Administrativas, en los cuales se estipula un cúmulo de acciones que de no acatarse desencadenan la

aplicación de sanciones, por constituir aquéllas una demostración de la actividad económica de la persona o empresa para el periodo y conducir a los deberes materiales a que haya lugar.

Así mismo la determinación de este tipo de impuesto se encuentra directamente relacionada con los índices de inflación, que son variables y hacen que en un momento dado se generen más o menos ganancias para una persona o negocio a propósito de su actividad, pues es precisamente en función a estos que se arrojan los resultados anuales para su cálculo, lo que trae como consecuencia que se aplique una u otra tarifa de las contenidas en las leyes, variando el porcentaje a pagar.

Sujetos intervinientes en la declaración del Impuesto Sobre La Renta.

Con base en lo relacionado con el cumplimiento de la obligación legal de la declaración del Impuesto Sobre La Renta, se configuran como partícipes del mismo, el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo sobre quienes pesan las obligaciones tributarias en el ejercicio de su actividad económica.

Sujeto Activo.

El *sujeto activo* está constituido por el Estado a través del ente encargado para la recaudación del Impuesto Sobre La Renta, el Servicio Nacional Integrado Aduanero y Tributario (SENIAT), al incorporar entre las disposiciones legales de la Carta Magna dicha competencia inherente al Poder Público Nacional.

El SENIAT es una institución autónoma, sin personalidad jurídica, cuya función principal estriba en la administración de los tributos internos y

aduaneros. Fue creado el 10 de Agosto de 1994 mediante Decreto N° 310 publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 35.525 del 16 de Agosto de 1994, con la fusión de Aduanas de Venezuela, Servicio Autónomo (AVSA) y el Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENAT), ante la imperiosa necesidad de la implementación de un órgano que modernizara, tecnificara y ampliara el sistema tributario, pues hasta la fecha el Estado Venezolano contaba solo con los ingresos provenientes de la renta petrolera para el financiamiento de sus operaciones y de los gastos públicos, haciéndose casi imposible la cobertura. En atención a esto, surge entonces con miras a un incremento de la recaudación tributaria de origen no petrolero y a la par una evolución de la conciencia y cultura tributaria, el modelo productivo practicado en otros países al diseñar y aplicar mejores procedimientos de fiscalización.

Este órgano cuenta con sistemas computarizados modernos y personal altamente capacitado en materia fiscal, trabajando bajo los principios de transparencia, eficiencia, eficacia, rendición de cuentas, justicia, igualdad y bien común. Se propone la puesta en práctica de medidas para mejorar la recaudación entre las que destaca el llamado "Plan de Evasión Cero", orientada a concientizar al contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias en procura de reducir los niveles de evasión fiscal y morosidad tributaria.

Sujeto Pasivo.

Se considera *sujeto pasivo* o *contribuyente* de la obligación de declaración del impuesto a toda persona natural o jurídica, residente o no en el país, inmersa dentro de lo dispuesto en la Ley de Impuesto Sobre La

Renta para su cumplimiento, así como en las Decisiones dictadas por el ente encargado de su recaudación, SENIAT.

De esta manera los obligados a presentar declaración de Impuesto Sobre La Renta son:

1. Personas naturales.
2. Residentes en el país, comerciantes o profesionales en libre ejercicio, y las herencias yacentes, que obtengan enriquecimientos netos mayores a 1.000 UT o ingresos anuales superiores a 1.500 UT.
3. Residentes en el país que devenguen sueldos anuales superiores a 1.000 UT.
4. Personas dedicadas a la realización de actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas a nivel primario, salvo lo dispuesto en el Decreto de Exoneración N° 838 del 31 de Mayo de 2000, que hayan obtenido ingresos brutos superiores a 2.625 UT.
5. No residentes en el país cualquiera sea el monto de sus enriquecimientos o pérdidas obtenidas en Venezuela.
6. Residenciados en el extranjero que tengan base fija o establecimiento permanente en el país, sólo por lo que respecta a los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a los mismos.
7. Personas jurídicas, por sus enriquecimientos o pérdidas cualquiera sea el monto.
8. Compañías anónimas.
9. Sociedades de Responsabilidad Limitada.
10. Sociedades en nombre colectivo o en comandita simple.
11. Sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho.
12. Comunidades.
13. Titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas.
14. Asociaciones, fundaciones y corporaciones.

15. Establecimientos permanentes, centros o bases fijas en el país.
16. Empresas propiedad de la Nación, los Estados y los Municipios.

Unidad Tributaria (U.T.).

La *unidad tributaria* (U.T.) es una medida de valor creada por el Estado a efectos tributarios ajustada al ritmo de la inflación de todos los años, y que sirve en gran medida para la determinación de los montos a pagar, la operatividad de la normativa fiscal y la aplicación de sanciones de carácter pecuniario. En estos momentos el valor de la Unidad Tributaria sobre la que se fijan los impuestos y las multas alcanza los Noventa Bolívares (Bs. 90,00).

Determinación del Impuesto Sobre La Renta.

La determinación del Impuesto Sobre La Renta amerita previamente el cálculo de operaciones contables que suministren las cantidades sobre las cuales se deriva. En este proceso los enriquecimientos netos corresponden al incremento de patrimonio resultante de restar los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos por la Ley. Se denomina Renta Neta Mundial Gravable a la sumatoria del enriquecimiento neto de fuente territorial y el enriquecimiento neto de fuente extraterritorial, siendo esta la referencia que se valora para la fijación del monto a pagar.

Para el caso de personas naturales cuyos ingresos provienen de sueldos, salarios y remuneraciones similares por la prestación de servicios bajo relación de dependencia, dichos conceptos equivalen al enriquecimiento neto.

Forma de determinación en caso de Personas Naturales.

Una vez determinado el enriquecimiento neto, se resta el monto por desgravámenes y pérdidas obteniéndose el enriquecimiento gravable o pérdida, a este se suma luego el enriquecimiento de fuente extraterritorial, producto que se multiplica por el porcentaje correspondiente conforme a la Tarifa N° 1.

Posteriormente se aplican las rebajas establecidas en la ley, los montos retenidos, anticipos de Impuesto Sobre La Renta y el impuesto pagado en exceso en ejercicios anteriores.

Forma de determinación en caso de Personas Jurídicas.

Luego de haberse determinado la renta mundial gravable se aplica la Tarifa N° 2 ó 3 según corresponda, multiplicándose por el porcentaje a que dé lugar.

Una vez obtenido el total del impuesto autoliquidado, se aplican las rebajas por inversiones establecidas en la ley, los impuestos retenidos, anticipos por enajenación de inmuebles, anticipos por declaración estimada y compensaciones.

Tarifas impuestas en la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

Las tarifas de Impuesto Sobre La Renta establecen los índices, expresados en porcentaje, sobre los cuales se gravan los enriquecimientos netos de las personas naturales y jurídicas, acogidos bajo un principio de progresividad. A este respecto se fijan en la ley especial tres grupos de

tarifas manejadas en función al sujeto pasivo al cual va dirigida y a la actividad que desarrolla:

- Tarifa N° 1. Se aplica a las personas naturales y sus asimiladas como las herencias yacentes y las firmas personales; también a las fundaciones y asociaciones sin fines de lucro. Se excluyen de este grupo las personas naturales que realicen actividades mineras o de hidrocarburos.
- Los enriquecimientos obtenidos por personas naturales no residentes en el país, pagan por impuesto sobre la renta bajo un porcentaje fijo de 34% sobre cualquier monto.
- Tarifa N° 2. Es empleada para las personas jurídicas, sociedades de capitales como las compañías anónimas y sus asimiladas.
- Tarifa N° 3. Se usa para las personas que realicen actividades mineras y análogas, con un porcentaje de 60%, y a las que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas, con 50%.

www.bdigital.ula.ve

Declaración y Pago en el cumplimiento de la Obligación del Impuesto Sobre La Renta.

El término declaración indica, según Cabanellas (2003), la "manifestación, comunicación, explicación de lo ignorado, oculto o dudoso" (p. 25) y es precisamente lo que la ley de Impuesto Sobre La Renta solicita de parte del contribuyente o responsable de la obligación tributaria impuesta, pues se requiere la aclaratoria por escrito de todas y cada una de las transacciones generadas por la firma personal o compañía anónima a objeto de establecer el gravamen.

Por su parte, Candal (2005) al referirse a la declaración de rentas lo define como "el documento que dirigen los contribuyentes al Fisco y mediante el cual determinan los enriquecimientos en el ejercicio gravable, a

los fines de la liquidación y pago del impuesto”, (p. 147) esta concepción supone el aspecto físico que enviste la declaración timándola como el “documento presentado” que involucra la manifestación jurada como la verdadera esencia, ante la exposición de la materia sobre la cual se basa el contenido del deber tributario, además hace mención de la obligación del pago que, en definitiva, es el objeto último de la imposición.

Tocando el tema del pago de la obligación, se asume por consiguiente su cumplimiento al desarrollarse por parte del deudor la actividad a la que está sometido y al satisfacer la pretensión del acreedor. Entonces, quedan asociados en este ámbito los términos “pago” y “cumplimiento” como bien quedó establecido en Decisión de la extinta Corte Suprema de Justicia, hoy Tribunal Supremo, citado por Rodríguez (1997)

El concepto de pago como medio de extinción de las obligaciones tiene en nuestro ordenamiento jurídico la acepción amplia de cumplimiento de la prestación prometida, por lo que el deudor de la obligación paga no sólo cuando entrega al acreedor sumas de dinero debidas, sino también cuando entrega cuerpos ciertos o realiza el hecho a que se encuentra obligado por la ley o por el contrato (p. 67)

Continuando con el citado actor, se indica que dos corrientes identifican la naturaleza jurídica del pago, encontrándose una concepción negocial en la que le vincula con un negocio jurídico proveniente de una responsabilidad unilateral o bilateral en función a lo acordado, mientras que la concepción real se concentra en “la realización objetiva de la prestación”, por la se procura el alcance efectivo de la exigencia. A este respecto se evidencia que en el ámbito en estudio, es decir, en el ámbito tributario la segunda concepción explica el alcance de la sujeción legal.

Por tanto, es necesario traer a colación los elementos que forman parte del cumplimiento de la obligación o pago, que a juicio del autor en comento lo conforman en primer lugar una “obligación preexistente válida” teniendo

como base el sometimiento de la pretensión a supuestos legales considerados lícitos, de conformidad con el artículo 1.178 del Código Civil Venezolano al establecer: "Todo pago supone una deuda: lo que ha sido pagado sin deberse está sujeto a repetición", instituyéndose como el fundamento básico para el cumplimiento de las obligaciones. En segundo lugar se menciona el "animus solvendi" o intención por parte del deudor a la extinción de la obligación o cumplimiento, en apego a lo establecido en el dispositivo técnico legal 1.264, eiusdem, al contemplar "las obligaciones deben cumplirse exactamente como han sido contraídas", pues lo contrario pone en movimiento lo que continua el mismo artículo "El deudor es responsable de daños y perjuicios en caso de contravención", extendiéndose a todos los ámbitos tanto privados como públicos en el sometimiento a sanciones legales dispuestas a los efectos. En tercer lugar, se encuentran los "sujetos del pago" y en cuarto lugar "el objeto" traducido en la entrega o la realización de la actividad acordada.

La declaración del Impuesto Sobre La Renta tanto para las personas naturales como para las jurídicas, se convierte pues en la base del cumplimiento de la obligación impuesta en las leyes tributarias de quienes se consideran sujetos pasivos, entendiéndose que la misma debe hacerse bajo ciertos parámetros que validan su ejecución.

Para el efectivo acatamiento de las normas se presenta un procedimiento distinguido entre personas naturales o jurídicas, dentro de los primeros tres (03) meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal, traduciéndose este último como año civil para los primeros y ejercicio anual gravable o período de doce (12) meses aplicado para los últimos, aunque generalmente dicho plazo es hasta el 31 de marzo de cada año.

En cuanto al pago por concepto de este tipo de impuesto, varía en función al sujeto contribuyente, de este modo las personas jurídicas lo deben efectuar junto con la presentación de la declaración, en tanto que las

personas naturales tienen la opción de fraccionarlo hasta en tres (03) porciones, ciñéndose en todo a lo dispuesto en la Providencia N° SNAT/2003/1697 publicada en Gaceta Oficial N° 37.660 de fecha 28/03/2003 la cual dispone que el primer pago se efectúa con la presentación de la declaración, el segundo a los veinte días continuos después del vencimiento del plazo para presentar la declaración y el tercero a los cuarenta días continuos del vencimiento del plazo para presentar la declaración.

Incumplimiento de la Obligación Tributaria

El término cumplimiento en su acepción más amplia, a juicio de Rodríguez (1997) "no es más que la ejecución de la prestación debida" (p. 67), constituyendo el incumplimiento todo lo contrario, es decir, su inejecución. La prestación debida lo representa el hecho o compromiso que se asume ante un negocio contractual o extracontractual, voluntario o no por disposición de la ley. Es aquí donde la actitud de los sujetos intervinientes juegan un papel decisivo en el devenir de las relaciones jurídicas de cada uno, pues ante su presencia se pueden suceder dos situaciones: cumplir o no cumplir. Analizando la doctrina se observa lo citado por el mismo autor, tomado de Cian (1981) "Todo deudor debe cumplir la prestación al momento debido, en el lugar debido y según las modalidades establecidas. La no realización de este comportamiento constituye el incumplimiento de la obligación", indicando que el cumplimiento implica todas y cada una de las convenciones estipuladas. Pero de este tema surgen también otros aspectos que determinan en sí el contexto de inobservancia dado que se precisa la actitud voluntaria e involuntaria del sujeto obligado. El incumplimiento voluntario es atribuido al acompañamiento de una conducta dolosa o culposa que en materia tributaria se manejan como sinónimos a diferencia del ámbito penal.

En esta ha precedido una intención en la no ejecución de lo pactado; en el incumplimiento involuntario no hay culpa sino que existen causas que impiden al sujeto pasivo o deudor satisfacer lo solicitado.

Las consecuencias que resultan ante tales situaciones varían de un caso a otro, aunque en materia tributaria las sanciones son aplicadas sin ningún tipo de benevolencia. En términos generales el incumplimiento acarrea la obligación de reparar los daños causados, quedando establecido en el artículo 1.271 del Código Civil Venezolano "el deudor será condenado al pago de los daños y perjuicios, tanto por inejecución de la obligación como por retardo en la ejecución si no prueba que la inejecución o el retardo provienen de una causa extraña no imputable", este enunciado supone la culpa del deudor, quedando de manos de éste en atención al dispositivo técnico legal 1.354 "probar el pago o el hecho que ha producido la extinción de su obligación" si es el caso o demostrar la causa extraña no imputable. Estos aspectos explican la imposición de sanciones a los sujetos pasivos de una relación tributaria.

Ahora bien, la obligación tributaria se encuentra enmarcada en el carácter coactivo, bajo el imperio del Estado que constriñe su cumplimiento aún con el alegato de las causas extrañas no imputables, además son consideradas obligaciones de hacer al traer implícita una actividad positiva en el impulso de aportar las declaraciones bajo las cuales se basa el Estado para la imposición de la relación fiscal, imponiéndose por el artículo 1.284, eiusdem, que "no se puede cumplir por un tercero contra la voluntad del acreedor, cuando éste tiene interés en que se cumpla por el mismo deudor" aspecto cubierto en los diferentes cuerpos legales instituidos al efecto para la materia en estudio, y periódicas pues se determinan por ley los lapsos y períodos contemplados para su realización.

La Solidaridad en la Obligación Tributaria

Las obligaciones solidarias suponen la pluralidad de sujetos acreedores o deudores en la relación jurídica, lo que implica la posibilidad de que cada deudor pueda ser obligado a la totalidad de la prestación, ó que cada acreedor pueda exigir la totalidad de la misma. El artículo 1.221 del Código Civil de Venezuela señala "la obligación es solidaria cuando varios deudores están obligados a una misma cosa, de modo que cada uno pueda ser constreñido al pago por la totalidad, y que el pago hecho por uno solo de ellos liberte a los otros", encontrándose en este tipo una situación atípica en el marco del tema de las obligaciones en el derecho civil por cuanto se individualiza la responsabilidad por la totalidad de lo convenido en cada uno de los deudores. Dadas las cosas, es necesario entonces que éstos últimos estén involucrados en la ejecución de una misma prestación y que se designe así en los acuerdos respectivos.

Esta clase de obligación, por ende, presenta tres características que las verifica a criterio del ya citado autor Rodríguez (1997), que son: Primero, la pluralidad de sujetos acreedores o deudores; segundo, recaer sobre cada uno la misma pretensión; y tercero, la posibilidad cierta de la exigencia total de deuda sobre cada deudor por parte del o los acreedor (es) y, a su vez, el requerimiento de éstos también por la totalidad a los deudores.

Continuando, la obligación solidaria involucra el hecho de su división a partes iguales entre los diferentes deudores y acreedores, salvo disposición en contrario, lo que significa que uno solo de los codeudores puede libertar a los demás y uno solo de los coacreedores puede recibir la totalidad de la prestación debida. Este hecho implica, entonces, que el tipo de obligación tratada es la productora de nuevas obligaciones que nacen luego entre codeudores y coacreedores por la parte que les correspondía en la relación jurídica originaria. En el campo de la solidaridad pasiva, por lo establecido en

el artículo 1.238 del Código Civil, surge a favor del codeudor que pagó la totalidad una acción de regreso contra los otros codeudores por la parte que les correspondía, que, en principio, se estima a parte iguales a menos que se hubieran convenido montos distintos en cuyo caso se irá por la proporción o porcentaje correspondiente. En este punto, es necesario traer a colación el tema de la insolvencia pues por disposición del mismo dispositivo técnico legal, dado el caso de que uno de los codeudores resultara insolvente, la parte que le correspondía se divide por contribución entre los otros codeudores incluyendo el que pagó la totalidad de la deuda, para responderle a éste último su acción, hasta esperar que llegue a mejor fortuna para hacerse de la parte obligatoriamente sufrida.

Se encuentra en materia civil de lo contenido en el artículo 1.223 del Código Civil Venezolano que a falta de voluntad de las partes o a una disposición expresa de la ley, no se presume la solidaridad fundamentándose en el interés individual de cada sujeto por la parte de la deuda que le corresponde. Pero en lo que se refiere al ámbito del derecho mercantil, que es precisamente el que concierne a la presente investigación, se observa una de las excepciones a los principios establecidos en las leyes nacionales, pues no ocurre lo mismo, por disposición del artículo 107 del Código de Comercio: "En las obligaciones mercantiles se presume que los codeudores se obligan solidariamente, si no hay convención contraria", lo que transforma el sentido obligatorio de la prestación notándose que se aplica el principio solo a la parte deudora, debiéndose pactar expresamente si no es esa la voluntad en la relación jurídica convenida.

De lo anteriormente señalado, la participación de los accionistas de las compañías anónimas con respecto a la declaración del Impuesto Sobre La Renta, al ser ésta una obligación legal atribuida a los contribuyentes, en principio es solidaria, es decir, todos y cada uno de ellos están obligados a su pago, aunque la ley se refiere con ello solo a los directores, gerentes o

representantes de estas de lo extraído del artículo 28 del Código Orgánico Tributario, que en conclusión señala como responsable solidario por los tributos, multas y accesorios a los directores, gerentes, administradores o representantes de personas jurídicas sobre los bienes que administren, reciban o dispongan.

Bases Legales

Los individuos en el afán de conseguir los medios que conduzcan hacia su desarrollo personal promueven acciones guiadas por la voluntad y espíritu. Su realización va de la mano con derechos humanos que por vía constitucional son atribuidos, convirtiéndose en la lanza protectora para la puesta en práctica de los mismos.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el Título III de los Deberes, Derechos Humanos y Garantías refiere en su Capítulo VII los Derechos Económicos, estableciendo específicamente el artículo 112:

Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social. El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria, sin perjuicio de su facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país.

El dispositivo técnico legal involucra el derecho de la libertad de empresa aunado a la iniciativa privada dentro de un ámbito que promueva la

satisfacción de las necesidades del colectivo, regido por las políticas implementadas por el Estado en la activación de estrategias económicas en pro del desarrollo y del bienestar común.

En este sentido, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela reconoce el derecho civil de asociación, expresando su artículo 52: "Toda persona tiene derecho de asociarse con fines lícitos, de conformidad con la ley. El Estado estará obligado a facilitar el ejercicio de este derecho", disponiéndose como la norma originaria de la participación de los individuos en la formación de las figuras mercantiles para la ejecución de actividades económicas permitidas por las leyes, al quedar enmarcado el derecho en el conjunto de preceptos que protege sus intereses particulares, haciéndose el Estado responsable de las garantías para su consecución.

Se contempla, además, el derecho social al trabajo en el artículo 87 al decir:

Toda persona tiene derecho y el deber de trabajar. El Estado garantizará la adopción de las medidas necesarias a los fines de que toda persona pueda obtener ocupación productiva, que le proporcione una existencia digna y decorosa y le garantice el pleno ejercicio de este derecho.

que en definitiva es el motor que facilita a las personas la posibilidad de sus satisfacciones personales al combinarse el ingenio, el esfuerzo y la economía.

Por otro lado, como partícipes de una sociedad y en contraposición a los derechos, se imponen deberes cuyo cumplimiento acarrea acciones u omisiones de carácter obligatorio. Es así que el artículo 131 eiusdem expresa "Toda persona tiene el deber de cumplir y acatar esta Constitución, las leyes y los demás actos que en ejercicio de sus funciones dictan los órganos del Poder Público", determinándose el deber jurídico de acatamiento a no solo las leyes sino también a los actos de las autoridades en ejercicio de sus funciones.

Respecto al ámbito tributario, el sistema fiscal venezolano se rige por principios contenidos en la Constitución Nacional, es así que el Artículo 133: "Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley", incorpora el principio de la generalidad en el deber de contribución conjunta al financiamiento de los servicios y obras públicas, mediante el pago en especie, viéndose la actividad del Estado supeditada a la recaudación de los tributos.

En este orden de ideas la competencia del Poder Público Nacional, relacionada directamente con la aplicación del Impuesto Sobre La Renta encuentra su fundamento en el artículo 156 eiusdem cuando dice:

Es de la competencia del Poder Público Nacional: ...12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los Impuestos Sobre La Renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y mina, de los gravámenes a la importación y exportación, de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y municipios por esta Constitución y la ley.

quedando clara la potestad del Estado ante la planificación, organización y aplicación pertinente a la materia.

La Carta Magna incluye, además, en el Capítulo I del Título VI Del Sistema Socioeconómico, el Régimen Socioeconómico y la Función del Estado en la economía, previendo su artículo 299:

El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de Justicia social, democratización, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa

para la colectividad. El Estado conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para garantizar una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática participativa y de consulta abierta.

relacionándose la asociación del Estado conjuntamente con la iniciativa privada para la conducción del desarrollo económico de la Nación mediante la incorporación de fuentes de empleo que promuevan un mejoramiento en el nivel de vida de la población. Se resalta en esta señalización la inclusión de la iniciativa privada como medio de empuje para la obtención de los resultados óptimos.

Las políticas tributarias van dirigidas a la aplicación de un sistema regido, además, del principio de progresividad que en general demarca criterios equitativos y justos de ámbito nacional, estatal y municipal. El artículo 316 dispone:

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, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos

por lo que se establece la atribución del Estado como sujeto activo de la relación tributaria ante el proceso de recaudación y los fines referidos a tales efectos, en concordancia con lo establecido en el artículo 317 eiusdem al contemplar:

No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas,

ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos se establecerá el doble de la pena.

Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La Administración Tributaria gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.

constituyéndose en el marco legal dentro del cual aplica y funciona el sistema tributario, a la vez del ente encargado por el Estado para los procesos de fiscalización, determinación y recaudación de tributos, apegado al principio de la legalidad, considerándose falta grave con imposición de sanciones el cobro de algún tipo de tributo que no esté expresamente establecido en las leyes.

Por su parte, el Código Orgánico Tributario considerado la norma unificadora en materia tributaria, recoge también los principios de orden constitucional, encontrándose en el artículo 3 lo siguiente:

Solo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias: 1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo; la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo. 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto. 3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales. 4. Las demás materias que le sean remitidas por este Código (p. 6)

lo que hace evidencia del alcance del principio de la legalidad tributaria.

Además, incluye como contribuyentes en sus disposiciones tanto a las personas naturales como a las jurídicas y las califica de sujetos pasivos respecto a la verificación del hecho imponible.

El artículo 22 de esta norma dispone:

Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible. Dicha condición puede recaer: 1) En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado. 2) En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho. 3) En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional. (p. 10)

Por su parte el artículo 23 establece: "Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias" (p. 10), lo que origina la obligación tributaria a quienes se conviertan en los sujetos pasivos, siendo este aspecto de sumo interés para la investigación.

Del mismo modo, al referirse al tema del hecho imponible el cuerpo legal en comento lo define en su artículo 36 como "el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria" (p. 14), en tanto que los actos o hechos jurídicos que se convaliden con lo expresado en las leyes originan la puesta en marcha de los efectos correspondientes. Además, el contenido del artículo 37 considera ocurrido el hecho imponible enfocándolo desde dos puntos de vista,

... 1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les corresponden. 2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable. (p. 14)

El compendio que incluye el articulado de esta norma, involucra la base tipificadora de los ilícitos tributarios y sus sanciones, surgidos ante la acción u omisión de las obligaciones impuestas. En tal sentido, el artículo 79 expresa "las disposiciones de este Código se aplicarán a todos los ilícitos tributarios, con excepción a los previstos en la normativa aduanera, los cuales se tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas" (p. 24) ciñéndose a su imperio lo relacionado a faltas de contenido tributario para la adopción de las medidas sancionadoras correspondientes.

El Código de Comercio señala en su artículo 26 que "un comerciante que no tiene asociado o que no tiene sino un participante, no puede usar otra firma o razón de comercio, que su apellido con o sin el nombre" (p. 20), situación ésta que deja clara la participación individual en la puesta en práctica de la firma, desechando toda posibilidad de sospecha de la existencia de una sociedad. Asimismo, el artículo 200, eiusdem, establece "las compañías o sociedades de comercio son aquellas que tienen por objeto uno o más actos de comercio" (p. 52), constituyendo personas jurídicas distintas de las de los socios, regidas por los estatutos sociales creados por el convenio entre las partes, las disposiciones del Código de Comercio y por el Código Civil, encontrándose el Estado con competencia para la vigilancia del cumplimiento de los requisitos legales para su constitución y funcionamiento.

Según el Código de Comercio Venezolano las compañías de comercio en su artículo 201, se clasifican en:

- 1.- La Compañías en nombre colectivo, en la cual las obligaciones sociales están garantizadas por la responsabilidad ilimitada y solidaria de todos los socios.
- 2.- La compañía en comandita, en la cual las obligaciones sociales están garantizadas por la responsabilidad ilimitada y solidaria de uno o más socios, llamados socios solidarios o comanditantes, y por la

responsabilidad limitada a una suma determinada de uno o más socios, llamados comanditarios. El capital de los comanditarios puede estar dividido en acciones. 3.- La compañía anónima, en la cual las obligaciones sociales están garantizadas por un capital determinado y en la que los socios no están obligados sino por el monto de su acción. 4.- La compañía de responsabilidad limitada, en la cual las obligaciones sociales están garantizadas por un capital determinado, dividido en cuotas de participación, las cuales no podrán estar representadas en ningún caso por acciones o títulos negociables. (p. 53)

La ley que regula la imposición del gravamen es la Ley de Impuesto Sobre La Renta que ha venido sufriendo una serie de modificaciones desde su creación en 1942 cuando se caracterizaba por una estructura de forma de impuesto cedular que no era otra cosa que la determinación de las tarifas en base a la actividad económica desarrollada. La estructura que hoy se conoce es la de la declaración de todas las personas naturales o jurídicas en relación con la totalidad de sus rentas independientemente de su origen aplicándose la tarifa respectiva, aunque solo algunas actividades salen beneficiadas.

En atención a la investigación se precisó el articulado del mismo instrumento legal pertinente con indicación en su artículo 1 del principio general, mencionándose a las personas que se consideran contribuyentes por la Ley, con la especificación implícita del gravado del impuesto a las rentas netas obtenidas tanto en dinero como en especie provengan estas de actividades realizadas dentro o fuera del país, lo que le confiere a la ley carácter extraterritorial, expresándose:

Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta Ley. Salvo disposición en contrario de la presente Ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos está situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas

en la República Bolivariana de Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en esta Ley siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos estén u ocurra dentro del país, aún cuando no tenga establecimiento permanente o base fija en la República Bolivariana de Venezuela. Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. (p. 5)

En relación con el tema se cita lo que se entiende por *renta* según la Ley a los fines de tener un concepto claro para el análisis de lo que se pretende en cuanto a la incursión en el comercio, la aplicación de las consecuencias tributarias y demás actos legales correspondientes según sea el caso. En este sentido, el artículo 4 expresa:

Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley, sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial del ajuste por inflación previsto en esta Ley. A los fines de la determinación del enriquecimiento neto de fuente extranjera se aplicarán las normas de la presente Ley, determinantes de los ingresos, costos y deducciones de los enriquecimientos de fuente territorial. La determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto será el resultado de sumar el enriquecimiento neto de fuente territorial al enriquecimiento neto de fuente extraterritorial. No se admitirá la imputación de pérdidas de fuente extraterritorial al enriquecimiento o pérdida de fuente territorial. (p. 6)

En atención a las figuras mercantiles que interesan a la investigación se hace mención del artículo 7 eiusdem, donde las incorpora como tipos de contribuyentes sometidos al régimen impositivo, diciendo: "Están sometidos al régimen impositivo previsto en esta Ley: a) Las personas naturales. b) Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada...". (p. 8).

Con respecto a las personas naturales la Ley de Impuesto Sobre La Renta en su artículo 8 dispone:

Las personas naturales y los contribuyentes asimilados a éstas pagarán impuesto por sus enriquecimientos netos, con base en la Tarifa y demás tipos de gravámenes previstos en el artículo 50 de esta Ley, salvo los que obtengan por las actividades a que se refiere el artículo 12. (p. 9)

Como complemento del capítulo de las personas naturales en cuanto a lo concerniente al pago de tributos, la Ley de Impuesto Sobre La Renta en su artículo 50 contiene el porcentaje impuesto según el caso, al decir:

El enriquecimiento global neto anual, obtenido por los contribuyentes a que se refiere el artículo 8 de la presente ley, se gravará, salvo disposición en contrario, con base en la siguiente tarifa expresada en unidades tributarias (U.T.): Tarifa N° 1: 1. Por la fracción comprendida hasta 1.000,00...6,00%, 2. Por la fracción que exceda de 1.000,00 hasta 1.500,00... 9,00%, 3. Por la fracción que exceda de 1.500,00 hasta 2.000,00... 12,00%, 4. Por la fracción que exceda de 2.000,00 hasta 2.500,00...16,00%, 5. Por la fracción que exceda de 2.500,00 hasta 3.000,00...20,00%, 6. Por la fracción que exceda de 3.000,00 hasta 4.000,00...24,00%, 7. Por la fracción que exceda de 4.000,00 hasta 6.000,00...29,00%, 8. Por la fracción que exceda de 6.000,00...34,00%. Parágrafo Único: En los casos de los enriquecimientos obtenidos por personas naturales no residentes en el país, el impuesto será del treinta y cuatro por ciento (34%). (p. 27)

En relación con los enriquecimientos derivados de la participación de las personas naturales en la explotación de minas gozarán de regalías contempladas en la ley.

En lo referido a las sociedades anónimas, el artículo 9 del mismo cuerpo legal, establece que resultan contribuyentes por la realización de actividades tipificadas en la ley con la correspondiente generación de enriquecimientos netos, por lo que:

Las compañías anónimas y los contribuyentes asimilados a éstas, que realicen actividades distintas a las señaladas en el artículo 11

de esta Ley, pagarán impuesto por todos sus enriquecimientos netos, con base en la tarifa prevista en el artículo 52 y a los tipos de impuesto fijados en sus parágrafos. A las sociedades o corporaciones extranjeras, cualquiera sea la forma que revistan, les será aplicado el régimen previsto en este artículo.... (p. 9).

La tarifa a declararse en el caso de las sociedades anónimas aparece reflejada en el artículo 52 contemplando la relación en atención al enriquecimiento neto obtenido al cierre del ejercicio anual, en tanto que:

El enriquecimiento global neto anual obtenido por los contribuyentes a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, se gravará salvo disposición en contrario, con base en la siguiente tarifa expresada en unidades tributarias (U.T.): Tarifa N° 2: Por la fracción comprendida hasta 2.000,00... 15%, Por la fracción que exceda de 2.000,00 hasta 3.000,00...22%, Por la fracción que exceda de 3.000,00...34%. Parágrafo Primero: Los enriquecimientos netos provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, solo se gravarán con un impuesto proporcional de cuatro coma noventa y cinco por ciento (4,95%). A los efectos de lo previsto en este parágrafo, se entenderá por instituciones financieras, aquéllas que hayan sido calificadas como tales por la autoridad competente del país de su constitución. Parágrafo Segundo: Los enriquecimientos netos anuales obtenidos por las empresas de seguros y reaseguros a que se refiere el artículo 38 de esta Ley, se gravarán con un impuesto proporcional del diez por ciento (10%). (p. 27).

La solidaridad en el cumplimiento de esta obligación se encuentra tipificada en el Código Civil estipulando en su artículo 1.221:

La obligación es solidaria cuando varios deudores están obligados a una misma cosa, de modo que cada uno puede ser constreñido al pago de la totalidad y que el pago hecho por uno solo de ellos liberte a los otros, o cuando varios acreedores tienen el derecho de exigir cada uno de ellos el pago total de la acreencia y que el pago hecho a uno solo de ellos liberte al deudor para con todos. (p. 65).

De lo anterior y con respecto a la responsabilidad de las personas tanto naturales como jurídicas, el Código Orgánico Tributario establece en su artículo 25: "Responsables son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes" (p. 10). De su contenido se extrae la atribución de los deberes tributarios a los "responsables", diferenciados de los "contribuyentes" que son los sujetos directamente obligados por su condición, incluyéndose en el ámbito de aquéllos a los presidentes y administradores de compañías, tutores de menores de edad, mandatarios, representantes de ausentes, síndicos, etc, a los que les corresponde cumplir en nombre de los contribuyentes a quienes representan. No obstante, se instituye el derecho a reclamo de lo pagado por el responsable, tal y como se observa en el artículo 26, eiusdem, "el responsable tendrá derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades que hubiere pagado por él" (p. 10), lo que en ningún momento va en detrimento de su acción proveniente de la condición conferida ciñéndose en todo a la normativa legal pertinente.

En este mismo orden de ideas, en materia de sociedades anónimas el mismo cuerpo legal involucra en su artículo 28 la solidaridad de los directores, administradores o representantes mas no de los socios, lo que hace que se traiga a colación por los efectos que se generan y la relación con el problema planteado: "Son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan:... 2. Los directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida...; 4. Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan" (p. 11). Con ello se traduce que el principio de solidaridad es aplicado en materia de derecho tributario, por lo que responden en totalidad de lo adeudado cada uno de los involucrados en el cumplimiento de tal

responsabilidad, si fuera el caso, a la vez que el ente encargado podría ir contra cualquiera de ellos en el requerimiento de su acreencia.

De lo señalado anteriormente, parece injusto que los administradores o mandatarios de entes jurídicos tengan que responder de las deudas fiscales de sus representados cuando no hay culpa de su parte, resultando contradictorio lo contenido en el numeral 10 de la Disposición Transitoria Quinta de la Carta Magna, planteándose en reforma del Código Orgánico Tributario, que a los efectos se estableció en un término no mayor de un año a partir de su entrada en vigencia, la extensión del principio de solidaridad en caso de convalidación de delitos tributarios por parte de directores o asesores, obligándose con sus bienes para el resarcimiento.

En lo referente a la responsabilidad al momento de adquirir fondos de comercio, el artículo 29 del Código Orgánico Tributario dispone, "Son responsables solidarios los adquirentes de fondos de comercio, así como los adquirentes del activo y del pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella" (p. 11), lo que ocasiona para el comprador su responsabilidad en las deudas tributarias que correspondían al vendedor por lo que respecta al negocio logrado, procurándose un cuidado especialísimo a la hora de hacerlo pues en materia mercantil la normativa legal vigente libera al adquirente cumpliendo con el requisito de la publicación en periódico por tres (03) ocasiones antes de la entrega del fondo, contemplándose así en el artículo 151 del Código de Comercio al decir,

La enajenación de un fondo de comercio, perteneciente a firma que esté o no inscrita en el Registro Mercantil, o la de sus existencias, en totalidad o en lotes, de modo que haga cesar los negocios de su dueño, realizada a cualquier título por acto entre vivos, deberá ser publicada antes de la entrega del fondo, por tres veces, con intervalo de diez días, en un periódico del lugar donde funcione el fondo o en lugar mas cercano... (p.43)

Justificándose en el único aparte del mismo dispositivo la intención del legislador en la defensa de los derechos de ambas partes, otorgándole en el tiempo previsto la oportunidad para solicitud de créditos o constitución de garantías a la parte acreedora del enajenante, y la tranquilidad y confianza al adquirente del negocio.

Por su parte, de no cumplirse con la formalidad exigida el mismo cuerpo legal expresa en su artículo 152, "cuando no se hayan cumplido los requisitos expresados en el encabezamiento del artículo anterior, el adquirente del fondo de comercio es solidariamente responsable con el enajenante frente a los acreedores de éste último" (p.43) avalándose el traspaso de la o las obligaciones a la persona del comprador del negocio, aún cuando habiéndose reclamado una acreencia "durante el lapso de las publicaciones no hubieren sido pagados o garantizados, siempre que ellos hubieren hecho su reclamación durante el término señalado" (p.43).

En atención a lo anteriormente señalado, se complementa su contenido por lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario al expresar en el único aparte del artículo 29,

La responsabilidad establecida en este artículo estará limitada al valor de los bienes que se adquieran, a menos que el adquirente hubiere actuado con dolo o culpa grave. Durante el lapso de un (01) año contado a partir de comunicada la operación a la Administración Tributaria respectiva, ésta podrá requerir el pago de las cantidades por concepto de tributos, multas y accesorios determinados, o solicitar la constitución de garantías respecto de las cantidades en proceso de fiscalización y determinación (p.11)

Se deduce entonces, que por la disposición queda establecido el término de un (01) año para la caducidad de la responsabilidad en la persona del

adquirente del fondo de comercio, quedando de manos de la Administración Tributaria la ejecución de tales imposiciones.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO III MARCO METODOLÓGICO

Diseño de Investigación

Ciertamente el vocablo metodología involucra el estudio de la búsqueda del procedimiento que debe seguirse para la obtención de información sobre una materia en particular. Para ello es necesario un consciente trabajo mental que arroje como resultado un razonamiento deductivo e inductivo de lo indagado, además de ir acompañado del aprendizaje automático con la subsecuente adquisición de conocimientos.

El método empleado en el proceso de obtención de resultados frente a un problema planteado se ajusta a parámetros tradicionalmente identificados que conllevan a la determinación del diseño que "constituye el plan general del investigador para obtener respuestas a sus interrogantes" tal y como se señala en http://www.aniorte-nic.net/apunt_metod_invest, primera etapa a llevarse a cabo, luego de la selección del tema, como punto de partida para el "desglose de las estrategias básicas adoptadas para generar información exacta e interpretable". En este sentido, el término *estrategias* es definida en <http://www.deepistemologiaymetodología.blogspot> como "un patrón de decisiones coherente, unificador e integrativo que determina y revela el propósito en términos de objetivos a largo plazo... respondiendo adecuadamente a las oportunidades y amenazas en el medio ambiente" lo

que importa un análisis minucioso de lo realmente disponible, material y recursos a obtener y metas por cumplir.

Es por esto que en atención a las particularidades del problema y los objetivos planteados se determina en la presente investigación un *diseño descriptivo - documental*, apegado a la normativa legal imperante por lo que respecta a la obligación tributaria de declaración del Impuesto Sobre La Renta, sus implicaciones y consecuencias, en cuanto a las firmas personales y las compañías anónimas se refiere, tema estrictamente vigilado por el Estado en el cumplimiento de acuerdo a lo dispuesto.

A este respecto, se toman como guía los parámetros considerados por Vela (2009) en trabajo sobre el tema en el que resume su implicación en "la sistematicidad, indagación, recolección, organización, análisis e interpretación para abordar un tópico en particular", lo que en definitiva hacen de la investigación un modelo cualitativo de análisis subjetivo como herramienta fundamental.

Es por ello que se determina la investigación documental como base del diseño pertinaz; del manual de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador - UPEL (2007) se la define como "el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos" (p. 20). El rasgo que fundamenta la investigación en comento lo constituye el resultado proveniente de la consulta e interpretación de fuentes documentales entre las que se encuentran escritos como libros, medios de comunicación impresos, revistas, actas, tratados, encuestas, decisiones judiciales, sanciones legislativas, providencias, decretos etc. incluyéndose también los instrumentos electrónicos como páginas web y audiovisuales citándose grabaciones, programas, fotografías, películas y diapositivas, los cuales fueron utilizadas como base de la obtención de resultados.

Además, continua exponiendo la fuente "la originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y, en general, en el pensamiento del autor", arrojando del análisis de lo indagado sobre las diversas fuentes documentales empleadas, el aporte del investigador sobre la materia en cuestión, habiéndose fijado previamente el procedimiento a seguir y las orientaciones de los expertos.

La investigación se basa en su conjunto sobre el análisis crítico de los planteamientos legales, doctrinarios y jurisprudenciales formulados hasta el momento en relación al tema de la obligación de declaración del Impuesto Sobre La Renta conectado al influjo promotor, en las personas deseadas involucradas para el estudio de su cumplimiento, determinándose de manera descriptiva las consecuencias en términos generales que acarrearán el incumplimiento.

Todo el sistema de diseño se encuentra conectado con "la capacidad de aplicar e interpretar los conocimientos adquiridos durante el proceso de aprendizaje, para llevar a cabo una investigación bajo cánones científicos positivistas" tal y como continua citándose en <http://www.deepistemologiaymetodologia.blogspot>, determinación que se tomó en base a criterios reales y objetivos alcanzables durante la realización empleándose específicamente los medios dispuestos por la ley para su análisis.

Algunos autores entre los que se encuentran (Alfonzo, 1995; Colls 1994) señalan la importancia de considerar los siguientes pasos durante el proceso de investigación: Selección y delimitación del tema, acopio de información, organización, análisis de datos y sistematización de la monografía, elaboración y presentación.

En definitiva, el *diseño de la investigación descriptiva documental* se ciñó a la selección del tema referido a los *efectos del incumplimiento de la declaración del Impuesto Sobre La Renta en las figuras mercantiles: compañías anónimas y firmas personales*, su consiguiente recolección de las fuentes bibliográficas, hemerográficas, legales, doctrinales y jurisprudenciales actualizadas tomando en consideración el análisis minucioso de lo dispuesto y comentado por diversos autores, lo que le concedió el marco *descriptivo - documental* con un estudio del influjo que provoca la imposición de la obligación tributaria respecto al cumplimiento y las sanciones dispuestas en los diferentes cuerpo legales, apoyado de visitas al ente encargado, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) para la obtención de una línea informativa que abarcara diferentes posiciones encontradas, cuyo resultado condujo a la determinación de las conclusiones aportadas.

www.bdigital.ula.ve

Tipo de Investigación

La determinación del tipo de investigación va ajustada a las características que envuelve el proceso de recolección de datos y la indagación de estos. Es opinión casi general de los autores de la materia que toda investigación comienza con la revisión del material disponible conformado en la mayoría de los casos por textos y material escrito, es por ello que se estima a la investigación de tipo bibliográfico como el origen de todo proceso investigativo, y en torno a ella en http://www.catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos, se ha conceptualizado "los métodos de información bibliográfica para la investigación son aquellos que permitirán al usuario utilizar la información

registrada en determinados documentos para llevar a cabo su propia investigación” proporcionando el medio por el que se llegará al alcance de las metas.

De acuerdo con la naturaleza de los objetivos, la presente investigación está comprendida dentro del *tipo bibliográfico bajo un concepto descriptivo-explicativo*, ya que la información es obtenida a través de la revisión de leyes, códigos, documentos existentes, periódicos, revistas, páginas de internet y material audiovisual, para conocer su situación actual, realizándose además un análisis crítico de ella.

Se incluye el aspecto descriptivo por cuanto Deobold, Dalen y Meyer (2007) establecen

El objetivo de la investigación descriptiva consiste en llegar a conocer las situaciones, costumbres y actitudes predominantes a través de la descripción exacta de las actividades, objetos, procesos y personas. Su meta no se limita a la recolección de datos, sino a la predicción e identificación de las relaciones que existen entre dos o más variables. Los investigadores no son meros tabuladores, sino que recogen los datos sobre la base de una hipótesis o teoría, exponen y resumen la información de manera cuidadosa y luego analizan minuciosamente los resultados, a fin de extraer generalizaciones significativas que contribuyan al conocimiento. (p. 1)

La investigación se torna descriptiva identificándose en todos sus ámbitos un ceñimiento a las disposiciones legales de obligatorio cumplimiento al ser el tema planteado de derecho público, no pudiendo ser relajada en ningún momento, por la parte obligada, alguna de las normas que son objeto de análisis en la obtención de los resultados, basando las conclusiones del estudio en el análisis de lo contenido en la legislación correspondiente, la opinión de expertos en la materia, la evidente necesidad económica del

colectivo y el estímulo que mueve la obtención del lucro ante el desarrollo de alguna actividad lícita de comercio.

Para el autor Eco (1986) tomado de http://www.catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos dice que "una tesis estudia un objeto valiéndose de determinados instrumentos: los instrumentos son los libros y el objeto puede ser también un libro. En todo caso, la utilización de instrumentos bibliográficos en el desarrollo de cualquier investigación es absolutamente imprescindible", precisando la influencia de este tipo para un óptimo rendimiento. En la misma referencia virtual se conviene la confluencia de dos puntos en la investigación para que se la defina como bibliográfica,

1. La investigación bibliográfica es el primer y último paso de la investigación general y no se limita a un período determinado del proceso investigador, sino que la acompaña durante todo el tiempo que dure este;
2. Cualquier proceso investigador genera él mismo una bibliografía propia, por el que siempre se puede considerar como trabajo de elaboración de bibliografías, aunque éste no sea el fin principal de la investigación

Con lo señalado se afirma ciertamente el origen de cualquier proceso investigativo y la influencia en el ámbito doctrinario convirtiéndose todo resultado como fuente de información y consulta aportándose nuevas teorías y aportando referencias mas sólidas.

Además, la investigación reviste el aspecto *explicativo* al establecer una relación causal al intentar no sólo describir y explicar el problema sino también encontrar las causas del mismo. En lo que respecta a la investigación todo comportamiento de los contribuyentes está sujeto a lo contenido en las normas por lo que se recurre en muchas ocasiones a los preámbulos de ley en atención a la revisión de la intención del legislador que sanciona la materia, aparte que se estiman otros aspectos como las causales individuales de negativa al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Objeto de Estudio

Una vez determinado el diseño de investigación descriptivo-documental planteado, todo el proceso se centra en la indagación de los efectos del incumplimiento de la declaración del impuesto sobre la renta en las figuras mercantiles: compañías anónimas y firmas personales, concentrándose en el análisis de todos los aspectos que envuelven tal obligación tributaria impuesta por la ley en los diferentes cuerpos legales sancionados al efecto con la incorporación de las múltiples providencias y decretos emanados del ente encargado de su recaudación que a los efectos han entrado en vigencia en los últimos tiempos como consecuencia de una serie de modificaciones que se han instituido ante la puesta en marcha del Plan Evasión Cero y la activación de los organismos públicos en el cumplimiento de la ley por parte de los llamados contribuyentes y responsables.

La revisión constante de las fuentes bibliográficas en general, audiovisuales y electrónicas ciñen el marco por el que se dirige la investigación debido precisamente a la naturaleza del tema.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

Los instrumentos de recolección de datos son los mecanismos que utiliza el investigador para medir o registrar la información requerida, en tanto que la técnica involucra el procedimiento para su obtención.

Con la adopción de uno o más instrumentos se hace más ágil el proceso de búsqueda y recolección de información, pues estos contienen los ítems necesarios y precisos que hacen que la atención se dirija directamente al problema que nos atañe.

Los instrumentos y técnicas pueden ser de los siguientes tipos: (a) Encuestas, (b) entrevistas, (c) observación, (d) análisis de contenido, (e) cuestionario, (f) escala de actitudes, (g) test o pruebas, (e) fichaje. Cada uno de ellos presenta características que los diferencian de otros y que resultan de gran ayuda para la obtención de óptimos resultados.

Hay ocasiones, y ésta es una de ellas, en que un instrumento puede volverse una técnica. Tal es el caso de la selección de la *observación* como elemento determinante en el rastreo, detección y análisis de la información requerida para la investigación de tipo bibliográfico, lo que la determina como *observación documental*.

En torno a esto, la observación según Hurtado (2000) "es la primera forma de contacto o de relación con los objetos que van a ser estudiados" (p. 38), pues es mediante ella que se revisa, delimita, recopila y analiza su contenido en el material seleccionado.

Para la observación documental el investigador emplea su sentido cognitivo y analítico para interpretar las diversas posiciones doctrinales que se tengan al efecto, adoptar criterios y esgrimir sus propias conclusiones. Pero para que el proceso de observación pueda ser considerada científica, a juicio de Galán (2009) se requiere lo siguiente: (a) Tener objetivos claros y concretos, (b) proyectarse hacia un plan o esquema de trabajo, (c) ser viable a una comprobación y validación, (d) los resultados de la observación deben estar por escrito en el momento exacto en que está ocurriendo" (p. 64).

En el proceso de observación intervienen: El observador que es precisamente la persona encargada de la recopilación y el análisis, el material de registro y el objetivo planteado. Pero para alcanzar su máximo provecho se emplea el instrumento de recolección de datos.

El diseño del instrumento debe ajustarse al tipo de investigación, por eso se hace imprescindible tener bien claros la determinación del contenido en estudio, su justificación o importancia, los elementos que se buscan, el campo de observación y en función del propósito de la investigación, la forma de recabar la información. Por ello, el instrumento de recolección de datos es variable siéndole otorgada por cada investigador la subjetividad y el dimensionamiento según su criterio y requerimiento.

Se diseñó un *Registro de Observación Documental* con la finalidad de recopilar la información requerida en atención de los tópicos abordados, configurándose como la guía del proceso de observación. Para esto, se tomaron en cuenta los objetivos propuestos, expuestos en una tabla ilustrativa donde se especifican, por cada uno, la línea investigativa considerada al efecto con la respectiva columna de los resultados que detallan su análisis, ver anexo C-1.

www.bdigital.ula.ve

Validez del Instrumento

La validez del instrumento asegura en alto porcentaje los resultados de la investigación, toda vez que es realizada por expertos en la materia que identifican las fortalezas o debilidades de las fuentes examinadas y de su contenido.

Según Rusque (2003) "la validez representa la posibilidad de que un método de investigación sea capaz de responder a las interrogantes formuladas" (p. 134), constituyéndose para el experto revisor, en este caso, una labor dirigida directamente sobre la relación existente entre los objetivos propuestos y el contenido en estudio.

Además, continua el autor diciendo que "la fiabilidad designa la capacidad de obtener los mismos resultados de diferentes situaciones" (p. 135) con lo que la atención no va dirigida directamente sobre los datos sino más bien sobre los instrumentos y técnicas de observación, pues los resultados serían los mismos independientemente de algún desvío en el proceso indagatorio.

Para Balestrini (1997)

Una vez que se ha definido y diseñado los instrumentos y procedimientos de recolección de datos, atendiendo al tipo de estudio de que se trate , antes de aplicarlos de manera definitiva en la muestra seleccionada, es conveniente someterlos a prueba, con el propósito de establecer la validez de éstos, en relación al problema investigado (p. 140)

quedando claro que los encargados de revisar los instrumentos de medición adoptados deben ser expertos que certifiquen su aprobación una vez se haya comprobado su viabilidad.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE RESULTADOS

EFFECTOS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LAS FIGURAS MERCANTILES: COMPAÑIAS ANÓNIMAS Y FIRMAS PERSONALES

Análisis del fundamento legal de la obligatoriedad de la declaración del Impuesto Sobre La Renta

www.bdigital.ula.ve

A medida que el ser humano evoluciona, va experimentando a lo largo de su vida diversos tipos de relaciones identificadas con el interés o espíritu que las determina, observándose de diversa índole amistad, profesional, amorosa, religiosa, cultural, caracterizadas por agentes externos e internos que las diferencian y especifican dentro del ámbito social. En torno a esto se encuentra que cada uno de estos tipos se ve influenciado por ciertas condiciones individuales y generales, de allí que en el ámbito legal, concretamente en el tributario se imponga la relación tributaria, atendiendo al contenido de las leyes que la definen dentro de un contexto configurado por dos sujetos intervinientes al designarle al Estado la condición de sujeto activo o acreedor de su fin último, la recaudación de los tributos, y al contribuyente, en contraposición, de sujeto pasivo, sobre quien recae la obligación tributaria

de declararlos y pagarlos. Por tanto, la relación queda enmarcada dentro de una obligación tributaria en que el contribuyente (deudor) debe al Estado, como agente impositivo, el cumplimiento de lo contenido en la Constitución Nacional y las leyes sancionadas al efecto, por lo que a materia fiscal se refiere.

La obligación tributaria implica, entonces, el presupuesto de hecho o relación jurídica tributaria, que involucra al sujeto realizador de alguna actividad económica en calidad de contribuyente o de responsable.

En términos generales, la obligación tributaria surge de la idea de incluir al particular en el proceso de desarrollo de los países, dado que se inspira su aplicación en la contribución financiera para el impulso de medios y servicios públicos cónsonos con un mejoramiento en la calidad de vida de las personas en general y un desenvolvimiento tecnológico, económico e industrial del país. De esta manera, el Estado instituye un conjunto de presupuestos que conforman la forma, funcionamiento y comportamiento de las figuras jurídicas mercantiles creadas para el logro de beneficios para todos, atribuyéndose derechos y a la vez imponiendo obligaciones o deberes para lograr la paridad que equilibra la participación en el ámbito social. Es por esto que se rige por una serie de principios que el Estado ha adjudicado, enmarcando su espacio de acción, que en algunos casos la hacen blanco de discusiones, al incorporarse situaciones contradictorias en su contenido. De allí que el Código Orgánico Tributario en su artículo 13 exprese: ...“la obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”, lo que la hace de índole personal, significando con esto que la prestación recae directamente sobre personas y no sobre bienes muebles o inmuebles, incluyéndose para ello tanto a las personas naturales como las jurídicas en su condición de sujeto pasivo de la relación, previéndose el

otorgamiento de bienes, cualquiera sea su especie, como garantía frente al acatamiento de la norma.

Además, se dispone una autonomía de la obligación tributaria implicando que las normas regidoras de su cumplimiento se aplican ante la ocurrencia cierta del hecho generador o presupuesto, sin quedar, en ningún caso, afectados sus efectos ante la invalidez sobrevinida de los actos jurídicos que la ponen en práctica, su naturaleza o sus efectos con otras ramas del derecho, todo esto conforme a lo dispuesto en el artículo 15 eiusdem. Esto explica la posición adoptada por la Administración Tributaria en cuanto al principio de no devolución de lo pagado por el contribuyente por concepto de esta obligación, en los casos de operaciones anuladas con posterioridad, aunque dicha situación no encuentra concordancia en lo contenido en la ley del IVA respecto al derecho de devolución del impuesto por la misma causa, alegando para ello el principio de la Justicia equitativa consagrado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 26, y también la no incursión en el enriquecimiento sin causa por parte del Fisco.

Aunado a lo anteriormente expuesto, las decisiones de la Administración Tributaria tienen solo efectos tributarios no afectando las relaciones jurídicas de las partes, tal y como lo estipula el artículo 16 parágrafo único del Código Orgánico Tributario, lo que reafirma el principio de autonomía contemplado en el artículo 15 eiusdem, al no involucrarse más allá del ámbito que le compete.

Se contempla también el principio de solidaridad, como actuación conjunta de los obligados ante la responsabilidad impuesta por ley, operando el deber entre las personas "respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible" (artículo 20), resultando responsables solidariamente los integrantes de sociedades y comunidades por el monto proporcional que les corresponda. En la práctica pudiera darse el caso del convenio entre

empresas contribuyentes que pacten con un particular el traslado del impuesto que le corresponda pagar, mas sin embargo esto a pesar de no ser considerado ilícito según las leyes tributarias, no serán válidos ante la Administración Tributaria a la hora de exigir la declaración al particular y viceversa.

En su conjunto, las leyes tributarias tienden a ser reflejo de una restricción interpretativa y aplicativa al tratarse de normas que benefician al contribuyente, adaptando para cada caso condiciones y requisitos a las que su incumplimiento trae como consecuencia la aplicación de sanciones, configuradas ante tal o cual situación presentada en diferentes grados.

Por su parte, las disposiciones tributarias se aplican a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos, dándole en todo caso, como condicionante, significación económica al hecho imponible y participación protagónica al Estado, activándose el imperio del ámbito tributario, que por demás obliga a una interpretación flexible cuando se trata de situaciones que favorezcan al Fisco, extrayéndose de su contenido que se deje la puerta abierta para que el Estado incorpore dentro de su competencia, facultades que no aparezcan específicamente señaladas en las leyes, ejemplo de esto se tiene al vender un inmueble a un familiar, se obliga a venderlo a precio de mercado sin ventajas para el adquirente, por razones de impuesto, igual pasa en los casos de entrada en vigencia de una reforma de ley para regir el ejercicio de una empresa, las nuevas disposiciones se aplican en el ejercicio en curso si no afectan el impuesto, en tanto si los afecta se aplican a partir del ejercicio siguiente.

Del mismo modo y adentrándose al tema del impuesto sobre la renta, es necesario traer a colación los principios aplicables para la justa distribución de las cargas fiscales, encontrándose interconectados al determinar su ámbito y acción, pues intervienen el principio de proporcionalidad, que

implica la fijación del impuesto en atención a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, el principio de generalidad, al otorgarle al impuesto un carácter general, es decir, para todos, y el principio de legalidad tributaria, disponiéndose que los impuestos deben estar establecidos expresamente en la ley. Con respecto a este último, el artículo 4 del Código Orgánico Tributario expresa que "solo la ley puede crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo", correspondiéndole al Estado la estipulación de la materia fiscal, sin dejar al criterio de los particulares el manejo y la forma de manipularlos.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 133, somete a las personas a una contribución en especie en procura de su colaboración en la ejecución de los gastos públicos, encontrándose de esta manera una determinación de los mecanismos por los cuales se basa, a saber los impuestos, las tasas y las contribuciones, resultando cada uno en función a la causa generadora. Pero la Carta Magna va más allá expresando en su artículo 316 que: "el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del o la contribuyente", lo que incluye en el ámbito tributario el principio de progresividad, es decir, a mayor renta, mayor porcentaje de impuesto, tal y como ocurre en el caso del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, el impuesto es el deber tributario que deriva de las atribuciones que el Estado se ha conferido y constituye la representación más determinante de su acción, al imponerse como una obligación que no puede ser en ninguno de los casos relajada. Su rasgo característico estriba en su destino final, pues van directamente orientados a satisfacer necesidades de orden público llevando implícito un beneficio para todos los integrantes de la sociedad, lo que los diferencia de los demás tributos, las

tasas y las contribuciones, que tienen su origen en obras o servicios específicos resultante de la opción voluntaria del contribuyente.

Diversas clasificaciones se han originado de esta obligación de hacer, entre las que surgen atendiendo al sujeto y al objeto sobre el cual recae el gravamen o imposición, encontrándose en los primeros los llamados *impuestos directos*, cuando el gravamen lo soporta el propio contribuyente, quedando identificado el objeto de la investigación dentro de este ítem, y los *impuestos indirectos* los cuales se trasladan a otras personas, casi siempre al consumidor (caso del Impuesto al Valor Agregado); mientras que en los segundos se señalan *impuesto sobre la renta, al patrimonio o al consumo*, dependiendo si se gravan las ganancias obtenidas en el ejercicio anual, el capital o consumos hechos por los contribuyentes respectivamente.

Está claro que el ejercicio de los derechos al libre desenvolvimiento y desarrollo de las actividades lícitas por medio de asociaciones creadas con los fines directos de hacerse mejores condiciones de vida, producto de la progresividad económica, social, cultural, educativa, de salud, deportiva, incorpora en los sujetos la imposición de deberes al ser partícipes de la sociedad, además de formar parte de figuras mercantiles que conllevan a la producción de bienes y servicios, lo que implica la determinación de la estructura, organización, forma de actuación y conductas por las cuales se rige su funcionamiento en la relación con el Estado mismo y el particular.

Las situaciones planteadas son aplicadas tanto a personas naturales como jurídicas, y a estos efectos las leyes nacionales gobiernan su comportamiento desde la creación por ante las Oficinas de Registros Mercantiles correspondientes hasta su organización, con indicación específica de los deberes a los que se someten frente a dichas instituciones públicas y al Estado.

En el ámbito del Impuesto Sobre La Renta, la competencia del Estado para su instauración, está atribuida en el artículo 156 numeral 12 de la Constitución Nacional al decir: "Es de la competencia del Poder Público Nacional:...12. La creación, organización, recaudación y control de los impuestos sobre la renta,...", reafirmando con ello el imperio y la potestad fiscalizadora de los entes gubernamentales, a este respecto.

El impuesto sobre la renta constituye uno de los tributos que más inciden en la actividad empresarial en nuestro país. Se contempla como un deber regulador de la acción económica de quienes se encuentran sometidos a su cumplimiento. La norma rectora que lo rige es la Ley de Impuesto Sobre La Renta, publicada en Gaceta Oficial N° 5.566 Extraordinario de fecha 28 de Diciembre de 2001 y su Reglamento, publicado en Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario de fecha 24 de Septiembre de 2003, determinando los supuestos de hecho sobre los cuales se pone en movimiento la normativa al respecto, activándose los actos del contribuyente con la incursión en lo contemplado en el artículo 1° al decir "los enriquecimientos anuales, netos y disponibles, obtenidos en dinero o en especie, causarán impuesto según las normas establecidas", quedando bien claras las condiciones o requisitos necesarios para que opere su aplicación al exigirse que sean rentas "netas" o totales y "disponibles" o tangibles para convertirlas en materia gravable. Además, se suman en su funcionalidad el *principio de territorialidad de la renta*, al estipular mas adelante la misma disposición legal "salvo disposición en contrario, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él", incluyéndose como rentas gravables tanto las de fuente territorial como las de fuente extraterritorial (Régimen de Renta Mundial), ocurriendo el mismo efecto en caso de personas no residentes o no domiciliadas siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos

ocurra dentro del territorio nacional; todo lo dispuesto aplica también para personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero con establecimiento permanente en el país, sobre la base de los enriquecimientos atribuidos a dichos recintos. Completa la lista de lineamientos el *principio de renta anual*, pues solo será imponible la renta obtenida en el período de un año para la liquidación del impuesto.

Este tipo de impuesto envuelve en su naturaleza el sometimiento de los sujetos pasivos o contribuyentes a un deber de índole tributario, al constreñirse su cumplimiento en la forma estipulada en las leyes positivas vigentes, sin exclusión ni beneficios, salvo en los casos determinados en atención a la actividad y entorno desarrollado.

De acuerdo con lo planteado, la imposición de los deberes tributarios tiene su fundamento en la Constitución Nacional al estipular en el artículo 113: "Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley", por lo que emerge de esta normativa un tipo de obligación cuyo objeto es que las personas contribuyan con el mejoramiento de los servicios públicos, sean estos de salud, educativo, deportivo, cultural, de infraestructura, vialidad, entre otros, mediante el pago de un tributo exigido por la ley, que en materia de Impuesto Sobre La Renta deriva del gravamen proveniente de sus rentas anuales. Estos deberes cumplen la función de otorgarle a este último la formalidad dentro del cual se desenvuelve diferenciando el aspecto formal del material, cuando finalmente se paga lo calculado por este concepto.

Si bien las personas se encuentran obligadas por preceptos legales, no hay duda que el destino final del impuesto penetra el ámbito moral, provocando el impulso humano de solidaridad para con el colectivo, encontrándose justificado su proceder.

A este respecto, la Ley de Impuesto Sobre La Renta remite para su cometido, a las disposiciones del Código Orgánico Tributario, siendo fuente que contempla las llamadas obligaciones tributarias, su aplicación y sanciones correspondientes ante la infracción de las mismas.

Deberes Formales del Contribuyente.

El Código Orgánico Tributario en su Capítulo II del Título IV contempla una serie de deberes formales a los que se encuentran sometidos tanto los contribuyentes como los responsables y terceros. Estos deberes son considerados obligaciones de hacer, que la misma ley impone para concretar su espíritu en la colaboración de aquéllos con la Administración en el desempeño de sus funciones, derivándose de su incumplimiento los llamados "ilícitos formales", consagrados en la sección Primera, Capítulo II del Título III eiusdem, sancionados con multas calculadas en unidades tributarias, que en ocasiones llega a la clausura de los establecimientos.

En este sentido, son considerados deberes formales por el artículo 145 del Código Orgánico Tributario, los siguientes:

1. Por requerimiento de las leyes o reglamentos:
 - 1.1. Llevar los libros y registros especiales en la forma debida y oportuna y mantenerlos en el domicilio o establecimiento respectivo.
 - 1.2. Inscribirse en los registros correspondientes y comunicar oportunamente sus modificaciones.
 - 1.3. Colocar los datos de inscripción en documentos, declaraciones y actuaciones ante la Administración Tributaria.

- 1.4. Solicitar permisos previos o habilitación de locales.
- 1.5. Presentar las declaraciones que correspondan, dentro del plazo fijado.
2. Presentar los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales.
3. Exhibir y conservar los libros de comercio, registros, documentos y antecedentes de las operaciones que constituyen hechos imponible, en forma ordenada.
4. Contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de inspecciones y fiscalizaciones.
5. Exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes relacionados con hechos imponible solicitados.
6. Comunicar cualquier cambio en la situación que de lugar a la alteración de la responsabilidad tributaria.
7. Comparecer ante las oficinas de la Administración Tributaria cuando sea requerido.
8. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias.

Lo señalado anteriormente constituye los deberes formales tributarios, denominados así por referirse al conjunto de prerrogativas que la ley ha impuesto como solemnidades a observarse en su proceder en la determinación de su funcionamiento y validez, obligándose su cumplimiento a cabalidad por los sujetos pasivos en relación con la Administración Tributaria, respecto de la forma de los actos, trámites y procedimientos. Junto a ellos y de la mano, otro deber de la misma índole se suma de acuerdo con lo previsto en el artículo 35 eiusdem, la obligación de notificación o comunicación a la Administración Tributaria sobre cualquier cambio o modificación que surja respecto del sujeto pasivo o su ejercicio, para la cual

se determina un plazo máximo de un (1) mes luego de haberse producido, a los fines de evitarse la imposición de las sanciones correspondientes que generalmente consisten en multas que van de cinco (5) a cincuenta (50) unidades tributarias. Conforme a esto el mismo artículo especifica los siguientes hechos: (a) Cambio de directores, administradores, denominación social de la entidad, (b) Cambio del domicilio fiscal, (c) Cambio de la actividad principal, (d) Cesación, suspensión o paralización de la actividad económica habitual del contribuyente.

Las situaciones planteadas están directamente vinculadas con los requisitos exigidos para el desarrollo de cualquier actividad comercial de la empresa o firma personal, dado que es información vital para la Administración por razones de imposición fiscal.

Por otra parte, son considerados específicamente como sujetos pasivos u obligados a la prestación de los deberes formales y por tanto del Impuesto Sobre La Renta, conforme al artículo 146 eiusdem, los siguientes:

1. En caso de personas naturales, la persona en sí misma o sus representantes legales o mandatarios.
2. En caso de personas jurídicas, sus representantes legales o convencionales.
3. En caso de entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional, la persona que administra los bienes, y en su defecto cualquiera de los integrantes de la entidad.
4. En caso de sociedades conyugales, uniones estables de hecho entre un hombre y una mujer, sucesiones, fideicomisos, sus representantes, administradores, albaceas, fiduciarios o personas que designen los componentes del grupo, y en su defecto cualquiera de los interesados.

El artículo citado en el párrafo anterior, extiende la obligación de cumplir a quienes funjan como administradores, obren en nombre de otro con poder autenticado bajo figura de la representación legal y mandatarios por voluntad del mandante, así como cualquier interesado a los fines de evitarle un posible perjuicio al Fisco, recayendo sobre todos los deberes enunciados anteriormente, sometiéndose a una actuación con sujeción a la ley en lo concerniente y bajo la mirada de los órganos de la Administración Tributaria.

En todo caso y a los mismos efectos, el Código Orgánico Tributario resume en su artículo 99, los deberes formales en:

1. Inscribirse en los registros exigidos
2. Emitir o exigir comprobante
3. Llevar libros o registros contables o especiales
4. Presentar declaraciones y comunicaciones
5. Permitir el control fiscal
6. Informar y comparecer ante la Administración Tributaria
7. Cumplir las órdenes impuestas
8. Cualquier otro deber señalado en la normativa

Se imponen, entonces, deberes de orden formal detallados y redactados en lenguaje sencillo dentro de los que se exige la presentación de las declaraciones tributarias establecidas al efecto, derivándose a su vez situaciones que se configuran como ilícitos, ante su omisión o retardo, y que se estudian mas adelante.

La declaración del Contribuyente.

La acción de declarar representa en el ámbito tributario, la manifestación jurada que el contribuyente formula ante la Administración Tributaria sobre los movimientos u operaciones en materia económica a los fines de la determinación del impuesto correspondiente o exenciones, en el entendido que para el impuesto sobre la renta se calculan los enriquecimientos obtenidos durante el ejercicio gravable. Esta manifestación se hace bajo fe de juramento por escrito, lo que se constituye como medio de prueba conminando a hacerlo eficientemente de acuerdo a lo solicitado por las leyes nacionales.

En la actualidad se emplean medios electrónicos para llevar a cabo esta obligación, el contribuyente tiene la necesidad de llenar los formularios autorizados por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) vía internet e imprimir los respectivos certificados generados por el sistema.

Todo cuanto consta en los formularios se presume por ley que es cierto y que las operaciones han sido realizadas efectivamente por el contribuyente de la forma como se exponen, de allí que comprometen su responsabilidad quienes la suscriban (artículo 147 del Código Orgánico Tributario). Dichas declaraciones y manifestaciones se tienen como definitivas.

La periodicidad anual de la declaración del impuesto sobre la renta es de carácter estricto, quedando definidas la forma, oportunidad, ámbito de acción y de aplicación, acarreado sanciones a su incumplimiento u omisión.

Oportunidad de Declaración Fiscal tanto para Personas Naturales como Jurídicas

El Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, en el Capítulo I del Título IV, De las Declaraciones, hace alusión en su artículo 133 al deber de presentación de las declaraciones que correspondan al contribuyente o responsable, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 145, numeral 1 del literal e) eiusdem en concordancia con los artículos 99 numeral 4 y 103 del Código Orgánico Tributario, estipulándose los diversos tipos de declaración a las cuales se someten.

En el ámbito del Impuesto Sobre La Renta la declaración puede ser definitiva o estimada.

Declaración Definitiva de Rentas.

La declaración definitiva constituye la manifestación de las rentas obtenidas por el contribuyente en el ejercicio fiscal determinado con inclusión de las rentas provenientes de fuente territorial y extraterritorial.

Este tipo de declaración debe ser presentada anualmente dentro de los tres (3) meses siguientes a la finalización del ejercicio económico gravable o en el primer día hábil del cuarto mes, en caso de que el último día del pago fuera feriado, sábado o domingo, teniendo su fundamento en el artículo 146 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta en concordancia con el artículo 148 eiusdem, dejando a criterio de la o las personas el día de inicio de su actividad y la fijación del período de doce (12) meses para el

ejercicio gravable, pues no podrá variarse sin la previa autorización de un funcionario de la Administración Tributaria. Se permite para el primer y último ejercicio, un período menor a un año.

En relación a las personas naturales, la presentación de la declaración del contribuyente se determina en función al año civil para su ejercicio gravable, coincidiendo la fecha del 31 de Marzo de cada año como la fecha tope del plazo para el cumplimiento del deber, esto ante la constante fijación de dicho período en la mayoría de los casos.

La operatividad de las prórrogas nace mediante Resolución del Ejecutivo Nacional a través del Ministerio de Finanzas, al concederse un mayor plazo al previsto, atendiendo a lo enunciado en el artículo 149 eiusdem, contemplándose incluso prórrogas individuales por causa de fuerza mayor con autorización de la Administración Tributaria.

Los contribuyentes obligados a la declaración definitiva de rentas se encuentran señalados en los artículos 79 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta y 138 de su Reglamento, tomando como causa generadora de la imposición el enriquecimiento global neto anual derivado de fuente territorial y extranjera. A este respecto quedan sometidos:

1. Personas naturales y herencias yacentes, a partir de 1.000 UT o ingresos brutos mayores a 1.500 UT.
2. Agropecuarios y Pesqueros a nivel primario, a partir de 2.625 UT.
3. Sociedades de todo tipo, cualquiera sea el monto.
4. No residentes, cualquiera sea el monto.

En este mismo orden de ideas, por disposición del artículo 134 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta se traslada la obligación en casos de representación legal, a: (a) El padre o la madre, por sus hijos menores; (b) tutores y curadores, por sus pupilos e inhábiles; (c) los directores, gerentes y representantes legales, por las personas jurídicas; (d) los representantes para efectos fiscales, por los consorcios y comunidades; (e) los cónyuges no separados de bienes, por la comunidad conyugal; (f) los herederos, por las rentas de los bienes del causante; (g) los síndicos y liquidadores de quiebras y sociedades; (h) los depositarios de bienes embargados o secuestrados, por sus enriquecimientos o pérdidas; (i) los gestores de negocios, por los enriquecimientos o pérdidas de su gestión.

El contenido de la declaración definitiva del impuesto sobre la renta tanto de personas naturales como jurídicas refleja los enriquecimientos o pérdidas obtenidos dentro y fuera del país, es decir, tanto los ingresos como los gastos realizados, a solicitud del artículo 140 eiusdem, debiendo hacerse la presentación por separado en caso de rentas extranjeras tal como lo dispone el artículo 4 del mismo Reglamento en su párrafo único.

Declaración Estimada de Rentas.

La declaración estimada se equipara al pago de anticipo de impuestos a los que se someten los contribuyentes que en el año inmediatamente anterior al ejercicio económico gravable, hayan obtenido un enriquecimiento neto superior a 1.500 unidades tributarias, en aplicación del fundamento legal del artículo 82 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, por órdenes del Ejecutivo Nacional.

Este anticipo de impuesto supone las rentas que el contribuyente tendría en el ejercicio gravable en curso, cuyo monto a pagar deriva de la estimación calculada.

Según lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 87 eiusdem, en relación a los plazos para su pago, no pueden ser fijados mayores a un año, ni cancelados por mas del 75% de los resultados de la estimación (párrafo segundo), que por Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0063 publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.877 de fecha 11 de Febrero de 2004 mediante la cual se modifica el plazo para la presentación de la declaración estimada del impuesto sobre la renta y su pago, quedando modificada la Resolución N° 904, puede ser efectuada hasta en seis (6) porciones de iguales montos de forma mensual, tal y como se determina en su artículo 1, cuya disposición se dirige a los contribuyentes señalados en los literales a, b, c, e y f del artículo 7 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

En este orden de ideas, el pago en dos o más porciones implicará la división del monto anticipado, y en caso de no dar exacta, la diferencia se incluye a la primera porción, que se paga conjuntamente con la declaración estimada y las restantes se realizan mensual y consecutivamente.

La misma Providencia distingue y favorece a los contribuyentes dedicados a las actividades mineras o de hidrocarburos, a quienes se les obliga a realizar la declaración dentro de los primeros 45 días continuos al cierre del ejercicio económico, pudiendo pagarlo fraccionadamente hasta en doce (12) porciones de iguales montos, mensual y consecutivamente. En estos casos se comienza a pagar dentro de los 14 días siguientes al vencimiento del término para la declaración estimada que corresponda, y las restantes dentro de los 10 últimos días de los once meses calendarios subsiguientes.

A este respecto, las personas jurídicas que se encuentren inmersas en este supuesto deberán presentar la declaración estimada dentro de la segunda quincena del sexto mes siguiente a la finalización del ejercicio anual correspondiente por un monto que no podrá ser inferior al 80% de los enriquecimientos obtenidos en el año anterior (artículo 162 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta), a menos que la Administración Tributaria lo justifique.

El pago en exceso por este concepto es transferible hasta por cuatro (4) años, constituyéndose este período como el término prescriptivo de los derechos y acciones para su recuperación y devolución, tal y como lo dispone el artículo 55 del Código Orgánico Tributario. De igual modo, la Ley de Impuesto Sobre La Renta en su artículo 59 establece que el contribuyente "puede solicitar la compensación de créditos líquidos y exigibles del pago en exceso del tributo, sin perjuicio del derecho o reintegro", en concordancia con el artículo 49 del Código Orgánico Tributario que versa sobre la operatividad del acto jurídico de la compensación.

Modalidades de presentación para la declaración definitiva y estimada del Impuesto Sobre La Renta.

El cumplimiento del deber de presentación de las declaraciones de impuesto sobre la renta está determinado por las formas o modalidades dispuestas al efecto por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) aún y cuando el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta estipule en su artículo 136 la obligación de hacerlo manualmente, pues la Administración Tributaria tiene la potestad de autorizar la utilización de otros métodos con ayuda de medios electrónicos, ópticos o

magnéticos a los fines de llevar a cabo su función, previendo la necesidad de la especificación de sus condiciones y requisitos mediante resolución. Es así que la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.409 publicada en fecha 21 de Marzo de 2002 incluye la Resolución N° 904 mediante la cual se establecen modalidades y condiciones de pago de la declaración definitiva y estimada del impuesto sobre la renta, en la que se incorporan en el artículo 1 como sujetos pasivos a los señalados en el artículo 7 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta de conformidad con lo previsto en los artículos 80, 81, 82 y 83 eiusdem, y obligándolos por el artículo 2 de la referida Resolución, a la determinación de sus enriquecimientos, la autoliquidación del impuesto y el pago en las oficinas receptoras de fondos nacionales, exclusivamente en moneda de curso legal y conforme a lo establecido.

En este mismo orden de ideas, para llevar a cabo dichos procedimientos el contribuyente opciona entre dos modalidades autorizadas por el Servicio de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que son:

1. Formularios y formas impresas, a manera tradicional.
2. Procedimientos y medios electrónicos o magnéticos.

El empleo de los medios electrónicos para el cumplimiento del deber de declaración del impuesto sobre la renta considera su presentación al momento en que se efectúe el pago de la primera o única porción, según sea el caso, si lo hubiere; de no arrojar el sistema impuesto a pagar, se estima como presentada al momento del envío en forma electrónica (artículo 8). "La falta de pago, el pago incompleto o el pago fuera del término del vencimiento", acarrea los intereses moratorios dispuestos en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario, calculados desde el vencimiento establecido y la extinción total de la deuda.

En torno a esta modalidad la Administración Tributaria utiliza sistemas electrónicos de autenticación para la identificación del declarante, evitándose así un posible rechazo de las transacciones que se generen, reemplazando la firma autógrafa y emitiendo un certificado de declaración presentada, con la misma validez y efecto legal.

Las declaraciones manuales requieren la firma del contribuyente o responsable, recayendo sobre el funcionario la obligación de devolver copia validada.

Continuando, la Providencia Administrativa N° SNAT/2009/0103 publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.296 de fecha 30 de Octubre de 2009, se dicta para fijar como requisito de carácter obligatorio la presentación electrónica de las declaraciones del impuesto sobre la renta para las personas jurídicas, incluyendo las que las sustituyan, conminándolas a seguir las especificaciones técnicas establecidas en el portal fiscal que a los efectos de la referida disposición administrativa "se entiende la página web <http://www.seniat.gob.ve>". Por su parte, para los casos de declaración de las personas naturales se distingue entre las que en la determinación del impuesto se arroje pago cero y las que verifiquen monto a pagar, en tanto que a aquéllas se insta a presentar la declaración definitiva por vía electrónica, mientras se les concede la oportunidad de hacerlo por la misma vía o a través de formularios y formas impresas establecidas por el SENIAT a las últimas.

La modalidad por vía electrónica funciona hasta el momento del pago mismo del impuesto, pudiendo el contribuyente efectuarlo por esta vía o hacerlo mediante la impresión de la Planilla generada por el sistema, presentándola por ante las oficinas receptoras de fondos nacionales por las cantidades predeterminadas.

El artículo 6 de la referida Providencia constriñe de forma obligatoria a las oficinas receptoras de fondos nacionales a abstenerse de recibir los formularios y formas impresas provenientes de los sujetos a los cuales se les establece el deber de hacerlo por vía electrónica.

En relación al incumplimiento de cualquiera de las disposiciones y prerrogativas se determina la imposición de las sanciones correspondientes establecidas en el Código Orgánico Tributario.

En materia fiscal se tienen en cuenta, además, las exenciones impuestas por ley, pues en principio se consideran obligados todos los contribuyentes incursos en el contenido del artículo 1 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta abarcando un amplio ámbito que no distingue entre las rentas obtenidas en atención al sujeto o a la actividad que la origina. Se precisan en forma taxativa las situaciones que las envuelven en los diferentes cuerpos legales, sin considerarse requisitos o condiciones previas para su operatividad. El artículo 14 eiusdem indica una lista que incluye los supuestos de exenciones de impuesto con la consecuente exclusión del cumplimiento del deber de presentación de la declaración.

Por otro lado, existen en la ley algunos beneficios fiscales para el desarrollo de ciertas actividades fundamentales, lo que origina la simpatía por parte de personas naturales a encaminar su actividad al logro de su alcance, tal es el caso de la realización exclusiva de actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o psíquicas a nivel primario, pues la correspondiente obligación deriva de la obtención de un ingreso bruto mayor a 2.625 unidades tributarias (artículo 79 primer aparte, eiusdem), creando oportunidades para los sectores menos favorecidos con miras al crecimiento económico del país. En tal sentido se dicta la Providencia Administrativa N° SNAT/2011/0042 publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.707 de fecha 6 de Julio de 2011 que regula la

presentación de la declaración jurada de las inversiones efectuadas y el monto del impuesto sobre la renta exonerado, proveniente de la explotación primaria de las actividades agrícolas, forestales, pecuarias, avícolas, pesqueras, acuícolas y psícolas, cuyas disposiciones refieren a lo contemplado en el Decreto 8.210 de fecha 10 de Mayo de 2011, en su artículo 4 numeral 3 en concordancia con el artículo 8 se expresa el beneficio sujeto al cumplimiento de la presentación de "una declaración jurada de las inversiones efectuadas y el monto del impuesto exonerado invertido durante el ejercicio fiscal 2011", por ante el Ministerio del Poder Popular para la Agricultura y Tierras, así como a la Gerencia de Estudios Económicos Tributarios del Servicio de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), acompañado de un plan de inversiones del monto del impuesto exonerado para el ejercicio siguiente, previéndose en el mismo Decreto la pérdida del beneficio de exoneración en caso de incumplimiento (artículo 9). Este tipo de medidas incentivan el desarrollo económico, tecnológico y funcional de las actividades que los involucren, fundamentadas en la protección del productor y los rubros nacionales para su promoción y la garantía del crecimiento de su producción y mejoramiento. El Estado propone argumentos que avalan su decisión basados en el auge experimentado por el sector primario en la productividad de un mayor número de hectáreas cosechadas y el incremento de empleos en las zonas rurales, pero también hace alusión a la necesidad del establecimiento del marco de regulaciones fiscales concernientes para su incorporación como contribuyente del impuesto sobre la renta.

La explotación primaria es entendida a estos efectos en el artículo 2 del Decreto en comento como "la simple producción de frutos, productos o bienes que se obtengan de la naturaleza, siempre que éstos no se sometan a ningún proceso de transformación o industrialización", reputándose solo cuando: (a) Las actividades agrícolas, forestales, pecuarias y avícolas sean realizadas por el propietario del fundo, finca o heredades, o por medianeros,

aparceros o cualquier otra persona, previa autorización autenticada, en cuyo caso la exoneración se aplica en su favor; (b) las actividades pesqueras, realizadas en buques, naves o embarcaciones matriculadas en el país.

En este sentido la Providencia Administrativa N° 0042 incluye las disposiciones del Decreto, estableciéndose en el artículo 4 el sometimiento a las sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario para quienes no acaten su cumplimiento.

Declaraciones sustitutivas e Informativas.

En otro orden de ideas, haciendo un análisis de las normas tributarias específicamente del artículo 133 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, se encuentran que en el procedimiento del cumplimiento de la obligación de declaración de impuesto sobre la renta intervienen adicionalmente, cuando las circunstancias lo ameriten, dos tipos de declaraciones que se efectúan conforme a las mismas reglas y condiciones exigidas por las leyes. Es así que quedan definidas de la siguiente forma:

1.-Declaración Sustitutiva.

Del contenido del dispositivo técnico legal 147 del Código Orgánico Tributario, se entiende que se concede al contribuyente o declarante una oportunidad de modificación por la comisión de errores o equivocaciones a la hora de realizar la declaración definitiva, a objeto de ser corregida por medio de una rectificación, de cuyos resultados se deriva la declaración sustitutiva o complementaria, que no acarrea sanciones cuando se lleva a cabo espontáneamente antes de haberse iniciado un procedimiento de fiscalización y determinación, por parte de la Administración Tributaria. Este

tipo alternativo actúa en concordancia con el artículo 147 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta que determina la sustitución hecha por los contribuyentes o responsables, haciendo un llamado a los funcionarios a una verificación de su contenido cuando se presentan enriquecimientos menores en esta última.

Sin embargo, y sin alterar el verdadero espíritu de la norma, tal oportunidad de modificación de la declaración se ve opacada cuando en el ya mencionado artículo 147 del Código Orgánico Tributario en su primer aparte se establece que "la presentación de dos (2) o más declaraciones sustitutivas, o la presentación de la primera declaración sustitutiva después de los doce (12) meses siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración sustitutiva, dará lugar a la sanción prevista en el artículo 103", hecho este que aún y cuando se haga conforme a la ley en ocasiones ha llevado al sujeto a investigaciones por parte del Fisco, ante la falta de credibilidad.

2. Declaración Informativa, en los casos establecidos en la Ley de Impuesto Sobre La Renta y su Reglamento, así como en cualquier otra resolución dictada por la Administración Tributaria.

Este tipo de declaración es presentada para poner a conocimiento de la Administración Tributaria, la actividad económica de los contribuyentes, aplicando solo en los casos en que la Ley de Impuesto Sobre La Renta y su Reglamento, así como cualquier resolución dictada por la Administración Tributaria, lo requiera.

Los contribuyentes a los que se hace extensiva la operatividad de este tipo de declaración son los representantes designados para efectos fiscales de las comunidades y consorcios, cuya función sea la determinación de los enriquecimientos o pérdidas, suministro de la información a la Administración

Tributaria de la repartición de utilidades, con identificación de cada una de las partes indicando el número de Registro de Información Fiscal (RIF) y domicilio fiscal, y el cumplimiento de los deberes formales impuestos; esta obligación atiende al contenido del numeral 4 del artículo 134 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta para los casos de representación. Así mismo, deben presentar declaración informativa de rentas "las personas naturales o jurídicas por las inversiones realizadas en los países de baja imposición fiscal" (artículo 142 eiusdem), cumpliendo con las especificaciones estipuladas en el artículo 207 del Reglamento, por ante la gerencia regional del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) de su domicilio a la fecha de cierre del ejercicio para la declaración definitiva, relacionándose tales inversiones.

A este respecto, la Providencia Administrativa N° SNAT/2010/0023 de fecha 16 de Abril de 2010 publicada en Gaceta Oficial N° 39.407 del 21 de Abril de 2010, regula la presentación de la declaración informativa de las inversiones efectuadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, obligando a los contribuyentes incursos en dicho supuesto a la realización de la declaración del impuesto sobre la renta conforme a sus disposiciones. En torno a ello el artículo 2 estima que la declaración informativa que acompaña a las definitivas de cada año debe presentarse ante las oficinas de la Administración Tributaria, tal y como se establece en la Ley de Impuesto Sobre La Renta, conjuntamente con los comprobantes (estados de cuentas, depósitos, inversiones, ahorros) que avalen su contenido, cumpliendo con las especificaciones establecidas en el portal fiscal autorizado.

Por su parte, el artículo 4 transfiere la aplicación de las sanciones correspondientes a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario, en caso de incumplimiento.

Deberes Materiales.

Como consecuencia del formalismo que envuelve el procedimiento a seguir en el cumplimiento de la declaración del impuesto, emerge un deber material que completa la actuación del contribuyente, definido como el pago del tributo. A este respecto se disponen todas las especificaciones y condiciones para su realización, por lo que el Código Orgánico Tributario establece que debe ser efectuado por el sujeto pasivo en el lugar, la forma indicada y en la fecha que deba presentarse la correspondiente declaración.

Este deber materializa el objeto de la aplicación del impuesto y es con su realización efectiva que se cumplen, por el proceso de recaudación, las metas previstas por parte de la Administración Tributaria en la satisfacción de sus expectativas.

En su artículo 109, el Código Orgánico Tributario contempla los ilícitos materiales que constituyen un llamado de advertencia para la ejecución del deber por parte de los contribuyentes, pues concentran los casos que conllevan a la imposición de sanciones determinadas en el mismo cuerpo legal: (a) El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones; (b) el retraso u omisión en el pago de anticipos; (c) el incumplimiento de la obligación de retener o percibir; (d) la obtención de devoluciones o reintegros indebidos.

La normativa en materia fiscal no define como tal los deberes materiales, pero del contenido del artículo en comento se relaciona lo que la ley incluye en su ámbito, pues su esencia la constituye el verdadero espíritu de la imposición del tributo, que nos es otro que lo económico.

Así mismo, el deber material del pago o abono en cuenta como lo equipara la Ley de Impuesto Sobre La Renta en su artículo 5, al momento de efectuarse, determina el nacimiento de la obligación de retención del

impuesto correspondiente que pesa sobre los contribuyentes en función de sus enriquecimientos.

De igual manera, se desprende de las disposiciones legales que los contribuyentes tienen a la par obligación de retener y de enterar entre los deberes materiales. Las retenciones deben ser realizadas en el momento del pago o abono en cuenta vinculándose íntimamente con ciertos aspectos que determinan su nacimiento, entre ellos la naturaleza de la renta y de la persona que hace el pago referido; en tanto que la obligación de enterar va relacionada con la operación, el objeto y el origen que derivó el enriquecimiento.

Conforme con lo anteriormente expuesto, la figura de la retención hace que el Estado como acreedor de la imposición de los tributos implemente mecanismos necesarios para asegurarse la recaudación. Es por ello que se auspicia el procedimiento de la autoliquidación en la que el mismo deudor tributario se obliga a efectuar el depósito de lo retenido en las cuentas bancarias del Fisco, bajo el constreñimiento de la aplicación de sanciones ante su incumplimiento.

En los casos de retención de anticipos se estipula que serán rebajados en dos momentos, al momento de la liquidación de los impuestos resultantes de la declaración estimada y al momento de liquidarse los impuestos de la declaración definitiva, todo ello sin perjuicio del derecho de compensación o reintegro, este último por la parte de impuesto no compensada.

Análisis de las consecuencias en términos de sanciones legales que se generan en caso de omisión o retardo en el cumplimiento de la obligación en la declaración del Impuesto Sobre La Renta tanto para Personas Naturales como Jurídicas

La obligación de la declaración del Impuesto Sobre La Renta es fuente de diversas posiciones encontradas que traducen el ambiente social y mas aún cuando por imposiciones gubernamentales inspiradas en la retribución de bienes y servicios que dignifiquen la calidad de vida, tocan una parte de lo que con tanto esfuerzo se ha logrado.

En el entorno legal, el ser partícipe de la sociedad conlleva a la dotación sine quom de derechos y a la par al sometimiento del cumplimiento de obligaciones que les son propias, sin dejar de lado la actuación promovida por el libre albedrío del que gozan todos en el actuar diario que desarrollan movidos siempre por el discernimiento. De este modo, son muchas las causas que conllevan a tomar una actitud evasiva en torno a la contraprestación que implica la obligación tributaria de la declaración del Impuesto Sobre La Renta, al ver cada día desmejorados los servicios públicos que constituyen en última instancia la única causa que promovería el hecho de manera consensual. Por el contrario, el contribuyente siente que dicha obligación se convierte en un medio favorecedor de los gobernantes para acumular grandes cantidades de dinero sin destino definido.

El problema radical estriba en las consecuencias que acarrear los actos voluntarios, ante la sublevación y negativa de cumplir lo requerido por la ley. De allí que la misma a agrupado, tipificado y definido como ilícitos de orden tributario, los hechos realizados por los contribuyentes en acción u omisión que contravengan su contenido con aplicación de sanciones pecuniarias y

hasta penales según las características que los envuelven. La existencia de factores intervinientes que marcan y repercuten en las actividades económicas diarias, entre los que se encuentran la inflación y la poca capacidad adquisitiva, por no incluir las prácticas o hechos punibles realizados con el propósito de defraudar al Estado, han constituido la fuente de diversos mecanismos empleados por los sujetos pasivos a objeto de incrementar su margen de ganancias anuales esquivando los efectos de la imposición fiscal. El contenido de la frase "Todo comerciante que se respete trata de disminuir sus costos y gastos incluyendo los impuestos y a menudo hace operaciones que el Fisco no las entiende porque no es comerciante ni está al tanto de los secretos de los comerciantes" Garay, J. (2002), no es mas que el principio de quienes hacen de esta actividad su profesión y modo de vida, haciendo por vía legal todo cuanto tengan para conseguir mayores beneficios.

En tal sentido, las causas inspiradoras de las normas tributarias conjuntamente con el destino final de los montos provenientes de la recaudación, se encuentran intrínsecamente ligadas al espíritu contributivo de los obligados por ley en la satisfacción del bienestar común y mejores condiciones de vida. Pero una gran mayoría de los sujetos pasivos, en países en desarrollo sobre todo, sienten que no ven reflejados los resultados de su aporte observando en cambio un deterioro de su entorno social.

Producto de lo anteriormente expuesto, el sujeto asume una actitud negativa, impropia, al tratar de disuadir o disminuir los efectos que acarrear la ejecución de transacciones comerciales en cuanto a materia tributaria se refiere, suscitándose generalmente estrategias que rebajen las cantidades de dinero a declarar. En torno a esto, muchas son las causas que podrían influir en la psiquis de quienes encuentran una solución en este tipo de alternativas

y a este respecto el Instituto de Estudios Fiscales de España (2010) en un trabajo realizado sobre el fraude agrupa y desarrolla tres bloques:

1. Causas imputables a la Administración Tributaria, dentro de las cuales incluye:

1.1. Insuficiencia de controles, situación que se hace notoria ante la falta de organización lo que conlleva a la impunidad de los grandes defraudadores y la ineficacia de la lucha contra el fraude.

1.2. Falta de claridad del destino de los gastos públicos, pues los servicios se ven mas desmejorados cada día.

1.3. Inexistencia de una normativa suficiente para evitar el fraude, observándose un gran número de acciones u omisiones que minimizan los efectos.

1.4. Poca flexibilidad, imponiendo el Estado su poderío sin ventajas para los obligados.

2. Causas imputables a los propios ciudadanos, encontrándose como tales:

2.1. Escasa honradez personal.

2.2. Ineficiencia de cultura o conciencia tributaria.

2.3. Necesidad de justificación social.

2.4. Tendencia a perjudicar a la Administración como retaliación social.

3. Causas económicas, entre las que se distinguen las siguientes:

3.1. Necesidad de hacer fraude para salir adelante.

3.2. Presión fiscal excesiva.

3.3. Agentes especializados con el conocimiento suficiente para hacerlo.

Lo planteado hace alusión a un problema social que se acentúa cada día con mayor fuerza que no es otro que la poca cultura de apego y valor

nacionalista, reflejándose en el ambiente con conductas que en nada benefician. A razón del estudio realizado en España según los datos de Barómetro Fiscal, se observa un incremento de las causas morales en los últimos tiempos, como generadoras de la evasión, elusión y defraudación tributaria, desplazando a las administrativas y económicas que mantenían los primeros lugares. En este punto se hace necesario que gobernantes y público en general comiencen a incorporar en sus discursos y acciones, labores de alcance mas humano imprimiendo en ellos la importancia que conlleva el calar en la mente de cada uno la sana convivencia resultante de un armonioso entorno.

En Venezuela, la conciencia tributaria que si bien es cierto era hasta hace poco tiempo una condición desestimada y relajada hasta el punto de anularse el tema fiscal para la toma de decisiones empresariales debido a la poca influencia de la Administración Tributaria, ha venido evolucionando, observándose que el contribuyente no ve satisfecho su cometido adoptando actitudes distanciadas de la disposición o voluntad cívica respecto a este orden.

Continuando, una vez identificadas las causas generadoras según el estudio en comento, el mismo Instituto Español trata los efectos que se producen ante la evasión y elusión de los tributos, desde el punto de vista económico, en los cuales destacan:

1. Disminución de los ingresos fiscales.
2. Distorsión en la asignación de recursos.
3. Violación de principios de equidad.
4. Desplazamiento de las cargas tributarias hacia quienes declaran correctamente.
5. Afectación de la competencia.
6. Aumento de costos de fiscalización para la Administración Tributaria.

7. Reducción de disposición del contribuyente a la declaración correcta.

Las consecuencias enunciadas hacen una correcta señalización de las implicaciones que acarrea el incumplimiento en la ejecución del deber de declarar los impuestos, con la inminente conducción de perjuicios para todos, tanto para el Fisco como para los propios componentes de la sociedad, generando a la par del desarrollo una cadena que conlleva a la contagiosa negatividad de los contribuyentes al acatamiento de los deberes tributarios.

La aplicación de la declaración de rentas se impone como medio favorecedor al Fisco como ente veedor encargado, en observancia del sometimiento de los sujetos pasivos a su cumplimiento en la forma dispuesta en las leyes, convirtiéndose la formalidad implícita en fuente de control que garantiza y facilita su función. La declaración proveniente de los contribuyentes ofrece una visión detallada de la actividad económica verificada que se constriñe a la presentación, razón por la cual se convierte en uno de los deberes formales sobre los que más se afianza el proceso de fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

El adentrarse al ámbito de los enriquecimientos anuales netos refiere al principio de la declaración de rentas que no es más que "una manifestación jurada que el contribuyente entrega a la Administración del Impuesto con la información económica necesaria, para pagar el impuesto sobre la renta que resulte según la ley", a juicio de Garay, J. (2010).

En atención a lo expresado, el término *renta* se encuentra directamente ligado al concepto de ganancia, incluyéndose además de las derivadas de negocios y propiedades, todos los incrementos de patrimonio que resulten durante el ejercicio económico. Pero se precisa la observancia en este aspecto, sobre disposiciones legales que excluyen algunas rentas del gravamen, diferenciándose tres grupos respecto a ello: (a) Renta exenta, que

encuentra su inclusión en la ley (pensiones de seguridad social, intereses de ahorro); (b) renta exonerada, decretada por el Ejecutivo Nacional en los casos permitidos en la ley, generalmente a sectores de importancia para los planes de crecimiento socioeconómico del país; (c) exención de base, aplicado a las personas naturales que ganen menos de 1.000 unidades tributarias al año (artículo 79 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).

Conforme a lo expresado, se impone el cumplimiento de los deberes formales contenidos en las normas tributarias por parte de los llamados sujetos pasivos sobre los que se verifica el hecho que lo origina, que conforme a la disposición del artículo 22 del Código Orgánico Tributario lo constituyen:

- 1- Personas naturales.
- 2- Personas jurídicas.
- 3- Entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, con patrimonio y autonomía funcional.

La obligación de presentar declaración de rentas entonces recae directamente sobre los contribuyentes y las personas sometidas en las disposiciones de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, pagando impuesto por sus enriquecimientos netos anuales en base a tarifas preestablecidas que se activan dependiendo del hecho generador. Es por ello que se distinguen tres tipos de tarifas que la misma disposición legal determina, presentándose a continuación un resumen en cuadro comparativo de la relación entre los contribuyentes y personas sometidas a dichas disposiciones con los hechos generadores que se fijan y la tarifa aplicable:

Cuadro N° 1.- Relación entre Contribuyentes y Tarifas

Tipo de Contribuyente	Enriquecimientos netos o ingresos brutos obtenidos	Tarifa aplicable
Personas naturales residentes y herencias yacentes	Enriquecimientos superiores a 1.000 UT o ingresos brutos mayores a 1.500 UT	Tarifa N° 1 (art. 50 LISLR)
Personas naturales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o psíquicas a nivel primario	Ingresos brutos superiores a 2.625 UT	Tarifa N° 1 (art. 50 LISLR)
Personas naturales no residentes	Cualquiera sea el monto obtenido dentro del territorio venezolano	Tarifa N° 1 (art. 50 LISLR)
Compañías anónimas y asimiladas, sociedades de personas, comunidades, incluidas las irregulares o de hecho, las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades con fines de lucro	Cualquiera sea el monto	Tarifa N° 2 (art. 52 LISLR)
Asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades con fines de lucro	Cualquiera sea el monto	Tarifa N° 2 (art. 52 LISLR)
Sociedades de personas y comunidades que realicen actividades de hidrocarburos y personas naturales que desarrollen actividades mineras	Cualquiera sea el monto	Tarifa N° 3 (art. 53 LISLR)

Ahora bien, por el contenido de la ley en comento se estima, además, para la imposición del deber de declaración, las operaciones del sujeto

pasivo dentro del territorio nacional a través de establecimientos permanentes, los cuales según el artículo 7 en su párrafo Tercero lo ciñe a los siguientes casos:

1. Poseer dentro de la República Bolivariana de Venezuela cualquier local o lugar fijo de negocios, pudiendo hacerse directamente o por medio de apoderado, representante o empleado.
2. Poseer en Venezuela una sede de dirección, sucursal, oficina, fábrica, taller, instalación, almacén, tienda u otro establecimiento.
3. Poseer obras de construcción, instalación o montaje, con duración mayor a seis meses.
4. Poseer agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo.
5. Realizar en el país actividades referentes a minas o hidrocarburos, explotaciones agrarias, agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
6. Realizar actividades profesionales o artísticas.
7. Instalaciones explotadas con carácter de permanencia, centros de compras de bienes o de adquisición de servicios y a los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o cualquier otro título.
8. Las bases fijas en el país de personas naturales residentes en el extranjero.
9. Cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo y pedagógico, y las profesiones independientes.

Todos los supuestos arrojan de manera imperativa la obligación de declaración de rentas lo que abre paso a la actividad de la Administración Tributaria y el cumplimiento a cabalidad de toda su normativa.

Ilícitos Tributarios.

El Código Orgánico Tributario en el Capítulo I, Sección Primera del Título III, De los Ilícitos Tributarios y de las Sanciones, en su artículo 80 define los actos que conllevan a una violación de las normas, ya sea por acción u omisión del sujeto pasivo, como ilícitos tributarios, incluyendo en este ámbito tanto las infracciones como los considerados delitos fiscales.

Estos ilícitos tributarios derivan directamente de la actuación del contribuyente, sea persona natural o jurídica, concretamente cuando su voluntad se dirige a no cumplir con las obligaciones pautadas por los órganos correspondientes en los cuerpos legales a la existencia de un hecho generador. Surge, entonces, una clasificación que los rige y determina conforme a lo previsto en el Artículo 80 eiusdem:

1. Ilícitos formales, traducidos en aquellos actos violatorios por omisión, de la formalidad impuesta en la actividad tributaria (se vinculan con la presentación de la declaración, inscripción en el Registro de Identificación Fiscal RIF, entre otras).
2. Ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas, los constituidos por actos violatorios de formalidades tributarias diferentes a las ordinarias, por encontrarse señaladas en leyes específicas (ley de Impuesto sobre Alcohol y especies alcohólicas, Ley de Cigarrillos y Manufactura del Tabaco, Ley de Timbre Fiscal).
3. Ilícitos materiales, relacionados con el incumplimiento de los deberes pertinentes al pago del tributo, incluyéndose la falta de retención y la obtención indebida de reintegros.
4. Ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, que son violaciones que giran en torno al perjuicio fiscal causado por la cuantía

y la conducta del contribuyente al denotar un alto grado de daño en la recaudación del Fisco (defraudación fiscal).

La consecuencia legal del incumplimiento por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria a sus obligaciones es la aplicación de las sanciones que correspondan, identificadas como la "pena o multa que el legislador impone a quien estando sometido a una obligación tributaria la evade o incumple", por lo que recae sobre quienes con acciones u omisiones optan por no cumplir con sus responsabilidades. A este respecto el Código Orgánico Tributario distingue procedimientos y modalidades en el cumplimiento de la obligación entre personas naturales y jurídicas, concediéndoles mejores condiciones a unas y otras dependiendo del caso, pero no lo hace ante la ocurrencia del incumplimiento al fijarse indistintamente la sanción correspondiente. De allí que se determine la sanción como medio amenazador para el acatamiento a cabalidad de lo dispuesto en las leyes, sin que sea considerada parte de la obligación tributaria. Entendido en estos términos, el vocablo "sanción", hace alusión a la pena pecuniaria, de ámbito administrativo, concentrada generalmente en multas o pérdida de un derecho.

En este sentido, la multa se configura como el acto administrativo consistente en la imposición de una carga pecuniaria a quien transgreda o incumpla el contenido de la ley, obligándose su pago en dinero, generalmente resultante de un porcentaje sobre los montos dejados de percibir por la Administración Tributaria o del establecimiento de una carga representada en unidades tributarias.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, el tipo de norma incumplida condiciona el sometimiento a las consecuencias legales que tengan lugar, por lo que no se excluye la procedencia de sanciones penales cuando el orden jurídico es vulnerado a este respecto. Por ello el cuarto grupo de la clasificación contenida en el citado artículo 80 del Código Orgánico

Tributario, discrepa de los otros tres en atención a la gravedad de los hechos y a los efectos que resultan, al transgredirse el espíritu de lo dispuesto en torno a los beneficios que confieren los tributos.

La responsabilidad por ilícitos tributarios es personal, salvo las excepciones contempladas en el Código Orgánico Tributario, lo que no exime el hecho de la imposición de sanciones a la persona jurídica que incumple y también a sus administradores, directores, gerentes o representantes en caso de la aplicación del derecho penal, tal y como se establece en el artículo 84 en concordancia con los artículos 90 y 91 eiusdem, recayendo en estos el pago de multas, inclusive, aún en casos de infracciones cometidas por mandatarios y representantes en ejercicio de sus funciones, sin perjuicio de la acción de reembolso a favor de aquéllos.

Por su parte, las opiniones ofrecidas por profesionales en ejercicio sobre interpretaciones de las normas relacionadas con los impuestos no se consideran ilícitos tributarios, a menos que se compruebe la participación, apoyo o cooperación en el delito de defraudación, en cuyos casos procede la inhabilitación por el término igual a la pena impuesta y la sanción como cómplice.

Ante la ocurrencia de una infracción o ilícito tributario, se ponen en movimiento los efectos legales previstos, generalmente consistentes en sanciones aplicadas por la Administración Tributaria, a excepción de las penas restrictivas de libertad, a los contribuyentes o responsables. Las sanciones aplicables, según el artículo 94 del Código Orgánico Tributario, se constituyen dependiendo de la situación en:

- 1) Prisión.
- 2) Multa.
- 3) Comiso y destrucción de los efectos materiales, objeto del ilícito.

- 4) Clausura temporal del establecimiento.
- 5) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.
- 6) Suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendio de especies gravadas y fiscales.

La imposición de multas se expresa en unidades tributarias (UT) utilizándose su valor vigente para el momento del pago, aún en los casos en que la normativa obliga su determinación en base a porcentajes. Las sanciones pecuniarias o multas no son convertibles a penas restrictivas de libertad.

Resumiendo, el incumplimiento de las obligaciones tributarias trae como consecuencia el encuadre dentro de tipos establecidos como ilícitos en el Código Orgánico Tributario, y respecto de estos se fija la sanción o sanciones correspondientes.

Por otro lado, se estipulan por ley circunstancias que eximen de responsabilidad al sujeto pasivo ante la comprobación de ilícitos tributarios:

1. Ser menor de dieciocho (18) años de edad.
2. Incapacidad mental comprobada.
3. Caso fortuito y fuerza mayor.
4. Error de hecho y derecho excusable.
5. Obediencia legítima y debida.
6. Cualquier circunstancia prevista en las leyes al respecto.

El hecho imponible generador de la puesta en marcha del conjunto de obligaciones tributarias contenidas en las leyes, queda resumido a los actos realizados por los sujetos enmarcados dentro de las circunstancias dispuestas, lo que hace que quede determinada su capacidad contributiva. En función a esta capacidad económica se impone el deber constitucional de

contribución a los gastos del Estado bajo los principios de progresividad y equidad.

El Código Orgánico Tributario diferencia, como se mencionó anteriormente, el encuadre de los hechos imponibles dentro de grupos distinguidos por aspectos que los caracterizan, encontrándose signados por las formalidades a ser cumplidas obligatoriamente por los sujetos pasivos, que al decir del artículo 99 eiusdem se derivan de los llamados ilícitos formales, expresados en el incumplimiento de los requisitos siguientes:

1. Inscribirse en los registros exigidos.
2. Emitir o exigir comprobante.
3. Llevar libros o registros contables o especiales.
4. Presentar declaraciones y comunicaciones.
5. Permitir el control fiscal.
6. Informar y comparecer ante la Administración Tributaria.
7. Cumplir las órdenes impuestas.
8. Cualquier otro deber señalado en la normativa.

Se infiere, entonces, que su contenido gira en torno a los deberes formales dispuestos, y que la infracción cometida respecto de cada uno de ellos conlleva a la aplicación de sanciones específicamente establecidas al efecto.

El deber de presentar declaración, objeto de la presente investigación, constituye en todo caso el tipo de deber formal que mas evidencia el sentido y espíritu del legislador en la sancionatoria de leyes fiscales, pues de estas derivan el fundamento de la capacidad contributiva y a su vez los deberes materiales cuyo incumplimiento es condenado con sanciones fuertes. Así pues, el contribuyente incurre en ilícitos formales al encontrarse inmerso en alguna de las siguientes situaciones, al decir del artículo 103 eiusdem:

- 1- No presentar las declaraciones contentivas de la determinación de los tributos.
- 2- No presentar otras declaraciones o comunicaciones.
- 3- Presentar de forma incompleta o fuera de lapso, las declaraciones.
- 4- Presentar de forma incompleta o fuera del lapso, otras declaraciones.
- 5- Presentar mas de una declaración sustitutiva, o la primera declaración de este tipo con posterioridad al plazo establecido.
- 6- Presentar las declaraciones en formularios, medios, formatos o lugares no autorizados por la Administración Tributaria.
- 7- No presentar o presentar tardíamente la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal (paraísos fiscales).

Como se mencionó, las sanciones aplicables se configuran en función al tipo infringido de allí que varíen dependiendo del o de los hechos, resumiéndose de la manera descrita a continuación:

Cuadro N° 2. Tipos de ilícitos y sus sanciones

Tipo de ilícito	Sanción aplicable
No presentación de declaraciones (art. 103 numerales 1 y 2, COT)	Multa de diez (10) UT, incrementándose en diez (10) UT por cada nueva infracción hasta un máximo de cincuenta (50) UT
Presentación incompleta o fuera de plazo de declaraciones (art. 103 numerales 3,4 y 5)	Multa de cinco (5) UT, incrementándose en cinco (5) UT por cada nueva infracción hasta un máximo de veinticinco (25) UT

Presentación de declaraciones en medios no autorizados	Multa de cinco (5) UT, incrementándose en cinco (5) UT por cada nueva infracción hasta un máximo de veinticinco (25) UT
No presentación o retardo de declaración informativa de inversión en paraísos fiscales	Multa de mil (1000) a dos mil (2000) UT, y de doscientos cincuenta (250) a setecientos cincuenta (750) UT en caso de retardo

Las sanciones aplicadas ante dichos supuestos de hecho consisten en multas, es decir, son de orden pecuniario, al estimarse que no se configuran maniobras o actos en detrimento del Fisco, como ocurre en casos de defraudación penado con prisión.

En este sentido, el artículo 94 eiusdem en su párrafo primero dispone que se emplea para el cálculo de las multas el valor de la unidad tributaria vigente para el momento del pago, aún y cuando se trate de sanciones establecidas en base a porcentajes pues se requiere la conversión "al equivalente de unidades tributarias que correspondan al momento de la comisión del ilícito" (párrafo segundo), estableciéndose su valor al momento del pago.

Así mismo, queda determinado en el párrafo tercero del artículo en comento, que "las sanciones pecuniarias no son convertibles a penas restrictivas de libertad", lo que imprime un aspecto diferenciador con respecto al ámbito del Derecho Penal, aplicando la Administración Tributaria solo la pena pecuniaria que corresponda. En casos de omisión en la presentación de la declaración informativa de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, sancionado con multas altas, cuya obligación encuentra su fundamento en la Ley de Impuesto Sobre La Renta en el artículo 107 a la finalización del ejercicio económico, puede llegar a ser penada con prisión al incidir maniobras que comprueben defraudación al Fisco Nacional por mas de dos mil (2.000) unidades tributarias en el año, esta situación se encuentra

tipificada en el artículo 116 en su primer aparte del Código Orgánico Tributario, indicándose como sanción el aumento de la mitad a dos terceras partes de lo aplicado al delito de defraudación que es de prisión de 6 a 7 años, y en el artículo 117 eiusdem al considerarse como indicio de defraudación en el numeral 15 el "omitir la presentación informativa de las inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal".

En lo concerniente a los ilícitos materiales, son reflejo de las infracciones de orden económico surgido ante el incumplimiento del deber formal de declaración de los tributos originados por el contribuyente, encontrándose en el contenido del artículo 109 del Código Orgánico Tributario tipificándolos y atribuyéndoles la correspondiente sanción:

1. Retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones.
2. Retraso u omisión en el pago de anticipos.
3. Incumplimiento de la obligación de retener o percibir.
4. Obtención de devoluciones o reintegros indebidos.

A estos efectos, se impone como sanción ante el retraso del pago, multa del uno por ciento (1%) de los tributos, determinándose por ley que el retraso se configura luego de efectuarse el pago con posterioridad a la fecha establecida sin existencia de prórroga o sin haberse iniciado un procedimiento de fiscalización o investigación.

Las infracciones por ilícitos materiales conllevan irrestrictamente a una disminución de ingresos al Fisco Nacional, es por ello que son penadas fuertemente con multas que se adicionan a la imposición de intereses moratorios, todo ello por considerarse que el perjuicio va directamente relacionado con el desmejoramiento de los servicios públicos y el ámbito social.

Situación de las personas naturales que trabajan bajo relación de dependencia en la declaración del impuesto sobre la renta (caso de la Sentencia N° 301 dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 27 de Febrero de 2007)

El Capítulo III del Título II de la Ley de Impuesto Sobre La Renta dedicado a la determinación del enriquecimiento neto como causa principal generadora de la obligación tributaria de declaración de impuesto, cuyo principio rector se centra en los gastos que preceden al ingreso, tomándolos como la base deducible de éstos para la determinación de la renta neta, enuncia en su artículo 31 los enriquecimientos que por su naturaleza no cumplen con el principio expresado y que sin embargo son fuente o materia gravable. De esta forma queda incluido tanto el salario de trabajadores bajo relación de dependencia, encontrándose su justificación en la deducción de desgravámenes familiares y personales, así como los intereses provenientes de préstamos concedidos por instituciones financieras extranjeras y las participaciones gravables con impuestos proporcionales.

En torno a esto, y a objeto de la actualización de la información contenida en la investigación, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, publicó en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.635 la Sentencia N° 301 de fecha 27 de Febrero de 2007, por la que se interpretó y modificó el sentido y alcance del comentado artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta estableciéndose que: "se consideran como enriquecimientos netos los salarios devengados en forma regular y permanente por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia", añadiéndose mas adelante "a los efectos previstos en este artículo quedan excluidos del salario las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y las que la ley

considera que no tienen carácter salarial”, lo que significó la aplicación como objeto de retención a todos los enriquecimientos considerados como salario normal, definido en el Parágrafo Segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, al quedar estipulado su apercibimiento de manera regular y permanente por parte del trabajador, entendiéndose como salario de conformidad con lo dispuesto en el mismo artículo 133 “la remuneración, provecho o ventaja, cualquiera fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, que corresponda al trabajador por la prestación de su servicio y, entre otros, comprende las comisiones, primas, gratificaciones, participación en los beneficios o utilidades, sobresueldos, bono vacacional, así como recargos por días feriados, horas extras o trabajo nocturno, alimentación y vivienda”, constituyendo éste entonces la base imponible a los fines de la determinación del impuesto sobre la renta, interpretación ajustada al contenido del artículo en comento en su Parágrafo Cuarto al decir “cuando el patrono o el trabajador estén obligados a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó”, ubicándose de lado los beneficios remunerativos otorgados en forma accidental desde la óptica justificativa de la sentencia en la que el “trabajador contribuyente perdería estas percepciones –si no en su totalidad, en buena parte- solo en el pago de impuestos”.

Aunado a esta situación, en fecha 16 de Marzo de 2007 la misma Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia publicó en Gaceta Oficial N° 38.646 la Aclaratoria N° 390 dictada el 9 de Marzo del mismo año, por medio de la cual se señala que la referida Sentencia N° 301 “no es aplicable al período fiscal correspondiente al año 2006, pues el mismo se inició antes de que se hiciera tal interpretación, de modo que la interpretación efectuada del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta se aplicará, a partir del ejercicio fiscal siguiente, de acuerdo a lo establecido en la normativa del

Código Orgánico Tributario vigente y la legislación sobre impuesto sobre la renta, la cual no ha sido modificada” quedando claro la aplicación en el tiempo de la interpretación efectuada al fallo.

De igual manera, y en relación a la misma circunstancia, se publica en el portal informativo del Tribunal Supremo de Justicia la Sentencia N° 980 de fecha 17 de Junio de 2008 dictada por la misma Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en la que se aclara la interpretación constitucional aplicada a la Sentencia N° 301 del 27 de Febrero de 2007, obligando su aplicación a partir del ejercicio fiscal correspondiente al año 2008, lo que marcó definitivamente el viraje de la declaración de los salarios en materia tributaria y la confusión a los sujetos contribuyentes ante el surgimiento progresivo de los fallos judiciales.

Ahora bien, ante tales acontecimientos la Administración tributaria sostiene la posible incursión en errores excusables por parte de las personas naturales que trabajan bajo relación de dependencia en la declaración definitiva de rentas del ejercicio fiscal 2007 debido a la publicación de la sentencia y sus aclaratorias, produciéndose un hecho sin precedentes, al tomarse la decisión de eximirlos de responsabilidad por ilícitos tributarios apegados a lo contenido en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario por “error de hecho y derecho excusable”, actuando en apego a los principios rectores de honestidad, eficacia, eficiencia, transparencia y responsabilidad en el ejercicio de la función pública.

A estos efectos el Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) dicta la Providencia Administrativa N° SNAT/2008/0249 en fecha 31 de Julio de 2008 mediante la cual se establece un régimen especial sobre el cumplimiento voluntario para el pago del impuesto sobre la renta de personas naturales que trabajen bajo relación de dependencia, que hayan omitido la declaración o que hayan

declarado únicamente como enriquecimiento neto del ejercicio 2007 los salarios devengados en forma regular y permanente, conforme la Sentencia N° 301, estableciéndose un lapso de cuarenta y cinco (45) días continuos contados a partir de la publicación de dicha providencia administrativa en Gaceta Oficial para que los contribuyentes que se encontraran en los supuestos de hecho descritos, presentaran la declaración omitida si el enriquecimiento neto anual era superior a mil (1.000) unidades tributarias, o la declaración sustitutiva y el pago correspondiente, dejándose claro que estas actuaciones no tendrían lugar a la imposición de las multas y sanciones correspondientes. Igualmente por medio del mismo instrumento se conmina a hacer la solicitud por escrito debidamente fundamentado, de la aplicación de la eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios ante la Oficina de la Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal, autorizada por el SENIAT.

De lo comentado anteriormente, es importante puntualizar el grado de responsabilidad que conlleva la prestación de servicios en las relaciones bajo dependencia y su vinculación con la materia tributaria, pues de no estar al tanto día a día de las decisiones judiciales que la atañen y acatarse, se entraría imprudencialmente en el campo de los ilícitos tributarios que son sancionados fuertemente por las leyes nacionales.

CONCLUSIONES

- El sistema fiscal venezolano encuentra su fundamento en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela al disponerse específicamente en el artículo 133 el deber para los contribuyentes de coadyuvar a los gastos públicos a través del pago de impuestos, tasas y contribuciones establecidos en las leyes, actuando siempre apegado a los principios rectores contenidos en los artículos 316 y 317 eiusdem, en procura de la fijación de los impuestos en atención a su capacidad económica (principio de proporcionalidad), el carácter general en aplicación de todos por igual (principio de generalidad) y el establecimiento expreso de la ley (principio de legalidad tributaria), correlacionándose con las disposiciones del Código Orgánico Tributario. Su cumplimiento es minuciosamente vigilado por la Administración Tributaria a los fines de lograr un eficiente proceso de recaudación destinado al cumplimiento de los fines del Estado.
- El desarrollo de las actividades comerciales hacen que las personas adopten la condición de "contribuyentes", sometiéndose por ende a la realización de un conjunto de prerrogativas formales y materiales incluidas en las leyes, de cuyos resultados se basa la Administración para el logro de sus objetivos.
- La aplicación de las normas tributarias se ciñe al resultado de la conjunción de las disposiciones de la Carta Magna, el Código Orgánico Tributario, la Ley de Impuesto Sobre La Renta y su Reglamento, en tanto que múltiples Resoluciones y Providencias Administrativas emanada por el ente encargado SENIAT, señalan las formas y procedimientos actualizados para el cumplimiento de lo contenido en las leyes.

- Las obligaciones tributarias resultan de la ocurrencia cierta del hecho generador o presupuesto, al establecerse la relación que caracteriza al sujeto pasivo como "contribuyente", lo que le exige el acatamiento de lo impuesto en materia fiscal.
- El impuesto sobre la renta es uno de los tributos que mas inciden en la actividad empresarial en el país, representando un indicativo del resultado del ejercicio económico anual de los comerciantes, calculado bajo un porcentaje variable de las ganancias sujetas a impuestos. El porcentaje se relaciona con tarifas fijadas atendiendo a la persona y a la actividad desarrollada.
- El Impuesto Sobre La Renta se liquida anualmente sobre la base de los enriquecimientos netos y disponibles obtenidos durante el ejercicio gravable, incorporándose, en muchos casos, por ordenamientos gubernamentales el procedimiento de autoliquidación del impuesto en cuyo caso la labor de determinación y cálculo es delegada a los propios contribuyentes por resolución del Ministerio de Finanzas, especificándose la categoría de contribuyentes a los cuales se aplica, los plazos que se fijen para el pago derivado de las declaraciones de rentas definitivas o estimadas en las Oficinas Receptoras de Fondos Nacionales y las normas de procedimiento que deben cumplir.
- Los deberes formales constriñen tanto a los contribuyentes como a los responsables y terceros. Se consideran obligaciones de hacer, del que se derivan de su incumplimiento los llamados "ilícitos formales" que acarrear sanciones legales.
- La acción de declarar representa en el ámbito tributario, la manifestación jurada del contribuyente formulada ante la Administración Tributaria, sobre

las operaciones realizadas en materia económica. A partir de ella se determina el impuesto correspondiente.

- En materia fiscal se observan diferentes tipos de declaración, al ofrecerse medidas que favorezcan el desenvolvimiento de la obligación, que en ocasiones tiene que ver con la actividad desarrollada o el monto a declarar, es así que se presenta la declaración definitiva, constituida por la manifestación de las rentas obtenidas en el ejercicio fiscal; la declaración estimada, aplicada a quienes hayan obtenido un enriquecimiento neto superior a 1.500 unidades tributarias en el año inmediatamente anterior, considerándose un anticipo de impuesto derivado de la estimación calculada; y las declaraciones sustitutivas e informativas, por las que se concede la corrección de errores o equivocaciones por una sola vez en las primeras, y el suministro de información a la Administración Tributaria de las comunidades y consorcios, así como de las inversión es realizadas en los países de baja imposición fiscal en las segundas.

- Muchas son las causas que conllevan a tomar una actitud evasiva en torno a la contraprestación que implica la obligación tributaria de la declaración del impuesto sobre la renta, contándose entre ellas la inflación y la poca capacidad adquisitiva, la obtención de mayores beneficios, el inexistente reflejo de los resultados del aporte a través del proceso de recaudación en el mejoramiento de los servicios públicos en observancia de un deterioro social.

- Se suscitan estrategias comerciales que rebajen las cantidades de dinero a declarar, incurriéndose en ocasiones en actos que contravienen las normas tipificados como ilícitos tributarios, cuyas consecuencias conllevan a la aplicación de sanciones, tanto por acción como por omisión.

- Los ilícitos tributarios se clasifican en función a los actos realizados sobre las formalidades estipuladas, las especies fiscales y gravadas desarrolladas, los deberes materiales, la cuantía evadida y conducta del contribuyente.
- Las sanciones aplicables se configuran en función al tipo jurídico infringido, consistiendo en multas calculadas por el valor de la unidad tributaria o porcentajes, el comiso de mercancías, la clausura temporal de establecimientos, inhabilitaciones y hasta prisión en casos comprobados de defraudación fiscal.

www.bdigital.ula.ve

SUGERENCIAS Y RECOMENDACIONES

La finalidad de la imposición de las obligaciones tributarias se fundamenta en la contribución de las personas, tanto naturales como jurídicas, a la implantación de servicios públicos cónsonos con un mejoramiento en su calidad de vida, es por ello que se hace necesario el establecimiento colectivo de una efectiva conciencia tributaria que modifique viejos patrones y dignifiquen la moralidad de los involucrados.

Por otro lado, el Estado debe ser partícipe de motivaciones en el hacer de los contribuyentes, con el impulso de programas permanentes que demuestren el destino final de los recursos provenientes de la recaudación fiscal, lo que provocaría claridad en su promoción y aplicación, además de la confianza y actuación positiva de aquéllos. Se requiere también, en este orden de ideas, de cuidadosos planes económicos que controlen los índices de inflación, aminorándose con ello la sensación de presión fiscal excesiva y a la vez de una flexibilización del poder del Estado en la incorporación del ajuste de la unidad tributaria, como medida de valor.

La actividad interna de las figuras mercantiles en estudio, ameritan tomar asesorías de expertos en materia tributaria a los fines de los análisis económicos en torno a cada una de las transacciones a realizar, haciéndose proyecciones de los efectos que se generarían y sus consecuencias, esto por una parte y por la otra, para no incurrir en infracciones por acción u omisión ante el surgimiento de nuevas resoluciones y providencias dictadas por el órgano rector, Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dado el fuerte seguimiento por parte de la Administración Tributaria en el cumplimiento de la obligación en la

presentación de declaración del Impuesto Sobre La Renta, luego del establecimiento del Plan Evasión Cero.

La firma personal debe fijar su meta de ganancias, pues en numerosas oportunidades es creada con la intención de esquivar el efecto de la obligación fiscal, desconociéndose la procedencia de su cumplimiento luego de los enriquecimientos netos superiores a 2.000 UT.

Las compañías anónimas requieren hacer efectiva la extensión de la aplicación fiscal, dentro de los plazos determinados y siguiendo con los procedimientos, incorporándose todos los movimientos u operaciones efectuadas atendiendo a mejores condiciones para el contribuyente a juicio de los expertos en dicha materia.

www.bdigital.ula.ve

REFERENCIAS

REFERENCIAS DE FUENTES IMPRESAS

- Acedo, M. (2004). *Temas Sobre la Sociedad Anónima* (4ta ed.) Caracas, Venezuela: Ediciones SCHNELL C. A.
- Alfonzo, I. (1995). *El Método Científico*. Caracas, Venezuela: Contexto-Editores RB. C.A.
- Alfonzo, I. (1998). *Guía de estudio sobre el párrafo*. (8va ed.) Edición. Caracas: Contexto-Editores RB. C.A.
- Añez, Y. (2006) *Derecho Mercantil*. Caracas: Ediciones Universitarias.
- Bettinger, H. (2000). *Paraísos fiscales Cuarta Edición*. México: ISEF.
- Bonnemaison, J. (2002). *Instituciones y normas de Derecho Internacional*. Caracas: Vadell Hermanos Editores.
- Cabanellas, G. (2004). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual* (28º ed.) Edición. Argentina: Editorial Heliasta.
- Candal, M. (2005). *Régimen impositivo aplicable a sociedades en Venezuela*. Caracas: Publicaciones UCAB.
- Colls (1994). *El método Científico*. Caracas.
- Crer Francés, C. (2011). *Evasión Tributaria*. Caracas: Vadell Hermanos Editores.
- D´Santiago, A. (1998). *Redacción y elaboración de informes*. Maracaibo: Editorial Maracaibo, S.R.L.
- De Araujo, A. (1964). *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*. Buenos Aires: Ediciones De Palma.
- Evans, R. (1982). *Régimen Jurídico de la Doble Tributación*. Caracas: Mc Graw Hill.
- Garay, J. (2005). *Compañías Anónimas de Pocos Socios* (3ra Ed.) Caracas: Ediciones Juan Garay.
- Goldschmidt, R. (1979). *Curso de Derecho Mercantil*. Caracas: Editorial Venezolana S.R.L.

- Hernández, C. (1998). *El SENIAT y la Determinación Tributaria*. Caracas: Universidad Metropolitana, Ediciones Cendeco
- Hernández, R., Fernández, C., y Baptista, P., (1998). *Metodología de la Investigación*. 3era. Edición. México: McGraw Hill.
- Jarach, D. (1971). *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario*. Edición. Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot
- Rodríguez, M. (1997). *Introducción al Derecho de Obligaciones*. Caracas: Livrosca, C.A.
- Ruiz, J. (2001). *Derecho Financiero y Tributario*. España: Códigos Ariel.
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL) (2006). *Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales 4° (ed)*. Caracas: FEDUPEL
- Valeri, P (2004). *Curso de Derecho Mercantil*. Caracas: Ediciones Liber.
- Vela, G. (2009). *Investigación Documental. Particularidades metodológicas*. Mérida (Venezuela): ULA.
- Villamizar Guerrero, J. (2004). *Lecciones del Nuevo Proceso Penal Venezolano*. Mérida: Universidad de Los Andes.
- Villegas, H. (1998). *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Editorial Desalma.

REFERENCIAS DE FUENTES LEGALES

- Código Civil Venezolano** (1982, Junio 26). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 2.990 (Extraordinario)
- Código Penal Venezolano**. (2005, Abril 13). Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.768 (Extraordinario)
- Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela** (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.453 (Extraordinario) Marzo 24, 2000.
- Garay, J.** (2001). **Código de Comercio 3° Edición**. Caracas: Ediciones Juan Garay.
- Garay, J.** (2002, Enero). **Código Orgánico Tributario**. Gaceta Oficial N° 37.305, Octubre 17, 2001. Caracas: Ediciones Juan Garay.

- Garay, J. (2010, Enero). Decreto 1.808 de 1997. Retenciones de Impuesto Sobre La Renta. Reedición.** Gaceta Oficial N° 36.203, Mayo 12, 1997. Caracas: Ediciones Juan Garay.
- Garay, J. (2001). La Nueva Constitución Segunda Versión.** Gaceta Oficial N° 5.453, Marzo 24, 2000. Caracas: Ediciones Juan Garay.
- Garay, J. (2001, Agosto). Legislación Laboral.** Gaceta Oficial N° 5.152 (Extraordinario) Junio 19, 1997. Caracas: Ediciones Juan Garay.
- Garay, J. (2007, Enero). Ley de Impuesto Sobre La Renta.** Gaceta Oficial N° 38.628, Febrero 16, 2007. Caracas: Ediciones Juan Garay.
- Garay, J. (2010, Mayo). Reglamento de Impuesto Sobre La Renta Reedición.** Gaceta Oficial N° 5.662, Septiembre 24, 2003 (Extraordinario). Caracas: Ediciones Juan Garay.

REFERENCIAS DE ARTÍCULOS DE PUBLICACIONES PERIÓDICAS

- Betancourt, A. (2010, Marzo 19).** Pago de impuesto ayuda al desarrollo del país, según presidente de la Asociación de Comerciantes. *Frontera*, p.5C.
- Intopress (2010, Marzo 19).** Seniat activa hoy operativo especial para pagar ISLR. *Frontera*, p.8A.
- ABN (2010, Marzo 23).** Seniat activará operativos para declarar ISLR, en centros comerciales del interior del país. *Frontera*, p.8A.
- ABN (2010, Marzo 24).** Sancionarán a quienes no paguen el Impuesto Sobre La Renta. *Frontera*, p.8A.
- ABN (2010, Marzo 26).** Seniat continuará operativos sobre declaración y pago del ISLR. *Frontera*, p.8A.
- ABN (2010, Marzo 30).** Quedan dos días para declarar el Impuesto Sobre La Renta. *Frontera*, p.7A.
- ABN Intopress (2010, Marzo 31).** Contribuyentes podrían ser mutados hasta 200% del monto omitido, para quienes incumplan con el ISLR. *Frontera*, p.7A.
- Prensa Seniat (2010, Abril 7).** El Seniat alcanzó 138,2% en meta de recaudación global, durante el primer trimestre del año. *Frontera*, p.8A.

Intopress (2010, Abril 28). Seniat llamó a presentar declaración sustitutiva del ISLR. *Frontera*, p.7A.

Intopress (2010, Julio 29). Reiteran exoneración del ISLR a productores agropecuarios. *Frontera*, p.8A.

REFERENCIAS DE FUENTES ELECTRÓNICAS

Balestrini (1997). Validez del instrumento y procedimientos de recolección de datos. Disponible en: <http://www.eumed.net/libros/2008b/402/Validez> [Consulta: 25 de Enero de 2010]

Deobold, B, Dalen y Meyer, W. Metodología. (2011). Disponible en: <http://noemagico.blogia.com/2006/091301-la-investigacion-descriptiva.php> [Consulta: 24 de Marzo de 2011]

El Diseño de la Investigación (2009). Disponible en: http://www.aniortenic.net/apuat_metod_invest [Consulta: 10 de Enero de 2010]

Galán, M. (2009). **Proceso de Observación Científica.** Disponible en: <http://manuelgalan.blogspot.com/2009/03/recoleccion-de-datos-en-la.html> [Consulta: 27 de Enero de 2010]

Hurtado (2000). **Observación documental.** Disponible en: <http://www.rena.edu.ve/cuartaEtapa/metodologia/Tema11.html> [Consulta: 27 de Enero de 2010]

Instituto de Estudios Fiscales de España (2010). **El fraude sobre el gasto público, también es fraude.** Disponible en: <http://sociologiafiscal.wordpress.com/tag> [Consulta: 08 de Diciembre de 2011]

Interpretación el artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta. Disponible en: <http://www.pgs.com.ve/biblioteca.php> [Consulta: 17 de Enero de 2012]

Investigación Documental (2011). Disponible en: <http://www.deepistemologiaymetodologia.blogspot> [Consulta: 15 de Marzo de 2011]

La Evasión Fiscal. Disponible en: http://es.wikipedia.org/wiki/Evasion_fiscal [Consulta: 30 de Junio de 2010]

Las sanciones tributarias no son parte de la obligación tributaria.
Disponibile en: <http://www.gerencie.com/las-sanciones-tributarias> [Consulta: 14 de Enero de 2012]

La Investigación Bibliográfica. (2009). Disponible en:
http://www.catarina.ud/ap.mx/u_dla/tales/documentos [Consulta: 02 de Febrero de 2010]

Pena pecuniaria. Disponible en: <http://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid>
[Consulta: 30 de Noviembre 2010]

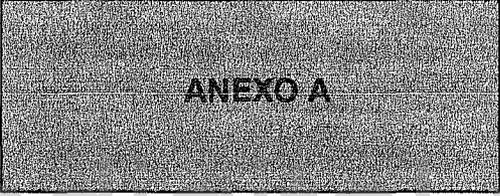
Portal Fiscal SENIAT. Disponible en: <http://www.seniat.gob.ve> [Consulta: Del 18 de Octubre de 2009 hasta 1 de Abril de 2012]

Rusque, M. (2003) Validez del Instrumento de Recolección de Datos.
Disponibile en: <http://www.eumed.net/libros/2008b/402/Validez> [Consulta: 20 de Enero de 2010]

Sanción (Derecho). Disponible en:
[http://es.wikipedia.org/w/index.php?title=Sanci%C3%B3n_\(Derecho\)](http://es.wikipedia.org/w/index.php?title=Sanci%C3%B3n_(Derecho))
[Consulta: 06 de Noviembre de 2010]

Sanción Tributaria. Disponible en:
<http://www.economia48.com/spa/d/sancion-tributaria> [Consulta: 20 de Febrero de 2011]

Seniat aplicará multas por incumplimiento con el ISLR. Disponible en:
<http://www.eluniversal.com> [Consulta: 03 de Febrero 2011]



ANEXO A

Campañas informativas del SENIAT ante los medios de comunicación
escritos para la declaración y pago del Impuesto Sobre La Renta
en el año 2010

[ANEXO A-1]

[SENIAT activa hoy operativo especial para pagar ISLR]

En los centros comerciales

Seniat activa hoy operativo especial para pagar ISLR

Caracas. El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat) activará hoy viernes diversos operativos de orientación en centros comerciales de mayor afluencia del país, con la finalidad de facilitar la declaración y pago del Impuesto Sobre la Renta (ISLR).

Los operativos móviles se efectuarán desde las 3:00 de la tarde hasta las 7:00 de la noche. Cada punto de atención contará con voceros de cada región adscrita al Seniat para dar información.

Los requisitos para efectuar la declaración definitiva del ISLR son los siguientes, poseer

usuario y clave a través del Portal Fiscal, la Planilla ARC o comprobante de retención del ISLR en el que aparece reflejado el ingreso anual del contribuyente y la retención del ISLR respectiva; el Registro Único de Información Fiscal (RIF) actualizado, la carga familiar e informar si hubo retenciones en ejercicios anteriores en exceso.

El próximo 31 de marzo vence el plazo de los contribuyentes para efectuar la declaración y pago del ISLR, correspondiente al ejercicio fiscal 2009.

A continuación las entidades donde se desarrollarán los operativos:

Zulia: Centro Comercial Galerías Mall, avenida La Limpia con prolongación circunvalación número 2 (punto de atención: planta baja por la entrada principal del centro comercial).

Guárico: Centro Comercial Doña Ada, carrera 11 entre 6 y 7.

Anzoátegui: Centro Comercial Caribbean Mall, avenida Américo Vespucio, Lechería (punto de atención: nivel C-3 del centro comercial).

Nueva Esparta: Centro Comercial Sambil, entre avenida Bolívar, Jovito Villalba y principal de San Lorenzo (punto de atención: entrada playa el Yaque, al frente del punto de información del centro comercial). **Intopress**

[ANEXO A-2]

[SENIAT activará operativos para declarar ISLR, en los centros comerciales del interior del país]

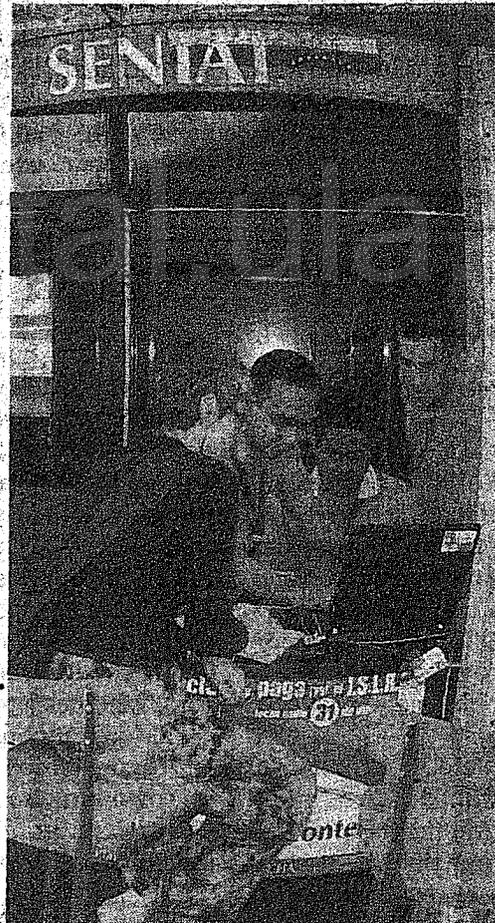
En centros comerciales del interior del país **Seniat activará operativos para declarar ISLR**

Caracas. El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat) activará hoy martes diversos operativos de orientación en centros comerciales de mayor afluencia del país, con la finalidad de facilitar la declaración y pago del Impuesto Sobre la Renta (ISLR).

Los operativos móviles se efectuarán desde las 11:00 de la mañana. Cada punto de atención contará con voceros de cada región adscrita al Seniat para dar información.

Los requisitos para efectuar la declaración definitiva del ISLR son los siguientes: poseer usuario y clave a través del portal fiscal, la planilla ARC o comprobante de retención del ISLR en el que aparece reflejado el ingreso anual del contribuyente y la retención del ISLR respectiva, el Registro Único de Información Fiscal (RIF) actualizado, la carga familiar e informar si hubo retenciones en ejercicios anteriores en exceso.

El próximo 31 de marzo vence el plazo de los contribuyentes para efectuar la declaración y pago del ISLR, correspondiente al ejercicio fiscal 2009.



Los operativos móviles se efectuarán desde las 11:00 de la mañana. Foto: ABN, Archivo

[ANEXO A-3]

[Sancionarán a quienes no paguen el Impuesto Sobre La Renta]

Sancionarán a quienes no paguen el Impuesto Sobre La Renta

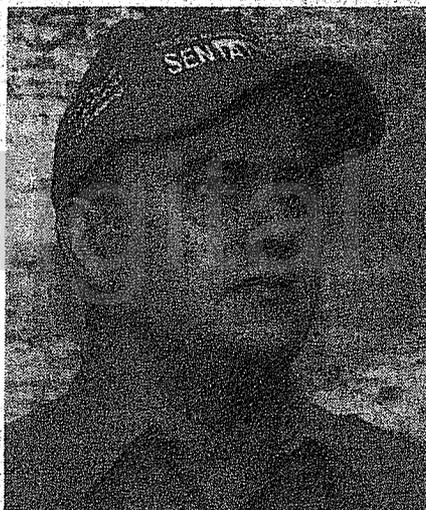
Caracas. El superintendente nacional aduanero y tributario, José David Cabello, advirtió que quienes no cancelen el Impuesto Sobre la Renta (ISRL) antes del 31 de marzo tendrán que atenerse a las sanciones establecidas en las leyes.

"Quienes no paguen en la fecha dispuesta, sencillamente van a tener que acatar lo que dice la ley. Las leyes establecen sanciones monetarias desde 5 unidades tributarias hasta el 200% de lo que se dejó de pagar", señaló el superintendente.

Estas declaraciones las ofreció ayer martes, desde el aeropuerto internacional Simón Bolívar, en Maiquetía, donde se llevó a cabo un operativo especial para declarar el ISLR.

Igualmente, recordó que las irregularidades podrán ser sancionadas incluso con la privación de libertad.

"Aquellas personas que por una u otra razón oculten información o engañen al fisco serán sancionadas,



de acuerdo al Código Orgánico Tributario, con penas que van de 6 meses a 6 años de cárcel. Espero que no tengamos que caer en esos

de acuerdo al Código Orgánico Tributario, recordó que las irregularidades podrán ser castigadas incluso con la privación de libertad. Foto: ABN

escenarios. Que paguen a tiempo y declaren", manifestó Cabello.

Reiteró que la ciudadanía cuenta con más de 165 puntos para declarar en todo el país y con 10 mil 500 funcionarios del Seniat dispuestos a apoyarles y a aclarar cualquier duda respecto a la declaración y pago del impuesto.

El superintendente agregó que las 17 entidades bancarias encargadas de recaudar los tributos estarán operando el miércoles 31 de marzo hasta atender a todos los contribuyentes que se encuentren en la cola.

Deben declarar el ISLR las personas naturales que en el ejercicio fiscal 2009 hayan obtenido enriquecimientos netos iguales o superiores a mil unidades tributarias (55 mil bolívares fuertes) o ingresos brutos superiores a mil 500 unidades tributarias (82 mil bolívares fuertes) y todas las personas jurídicas, aún cuando hayan registrado pérdidas económicas. ABN

Seniat continuará operativos sobre declaración y pago del ISLR

Caracas.- El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat) queda exceptuado del decreto presidencial de ahorro energético que declara no laborables los días lunes, martes y miércoles Santo, por lo cual el ente tributario mantendrá, en el lapso acordado, el operativo nacional de declaración y pago del Impuesto Sobre la Renta (ISLR), que vence el próximo miércoles 31 de marzo.

El superintendente Nacional Aduanero y Tributario, José David Cabello Rondón, informó que el proceso de apoyo, orientación y atención al contribuyente para cumplir con este deber tributario, a cargo de más de 10 mil 500 funcionarios en todo el país, continuará bajo el esquema establecido, con la finalidad de que los venezolanos puedan efectuar su declaración y pago oportunamente antes del plazo máximo previsto para esta jornada.

Agregó que por razones de interés público, tanto la Administración Tributaria como la banca pública y privada entre otros sectores productivos, quedan exceptuados de ajustarse a los días feriados, lo que facilitará que el proceso de declaración y pago del ISLR a través de la banca nacional,

fluya con total normalidad.

Cabello Rondón señaló que el Seniat, la banca pública y la privada, prestarán servicio en sus horarios habituales para continuar con la recepción de las declaraciones y el pago del impuesto.

Reiteró que el miércoles 31 de marzo (Miércoles Santo) vence el plazo para cumplir con este deber tributario y no habrá prórroga.

El Seniat ha dispuesto 165 puntos en los principales centros comerciales del país para atender a los contribuyentes que requieran recuperar sus claves y usuarios, así como realizar su declaración y pago vía electrónica.

De acuerdo con lo establecido en el Código Orgánico Tributario, aquellos contribuyentes que no cumplan con su obligación serán sujetos a sanciones que van desde 5 unidades tributarias hasta 200% del monto dejado de declarar.

Aquellas personas que hayan ocultado información o intenten defraudar al fisco serán sujeto de sanciones penales que, incluso, pueden llevar hasta la privación de su libertad.

Los contribuyentes pueden realizar sus consultas a través del 0-8000-SENIAT (0-8000-736428) y a través de la dirección electrónica asiste@seniat.gob.ve, y del portal www.seniat.gob.ve. ABN

[Quedan dos días para declarar el Impuesto Sobre La Renta]

Quedan dos días para declarar el Impuesto sobre la Renta

Caracas - Faltan dos días para que culmine el proceso de declaración y pago del Impuesto sobre la Renta (ISRL), correspondiente al ejercicio fiscal 2009.

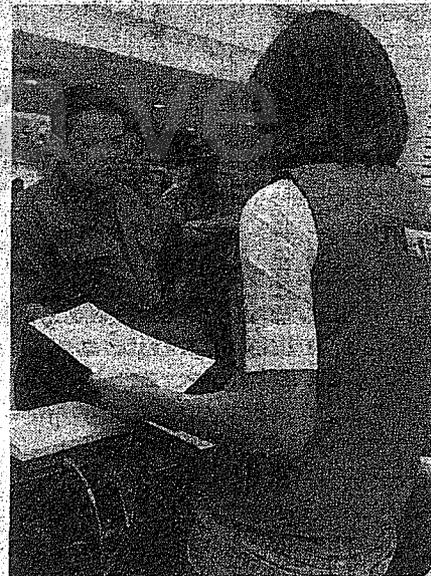
A fin de facilitar a todos los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, durante la Semana Mayor continúa el operativo nacional desplegado por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat).

Tanto el ente tributario como la banca pública y privada se encuentran exentos de ajustarse al decreto presidencial de ahorro energético y seguirán con sus labores durante Semana Santa, de acuerdo con declaraciones ofrecidas recientemente por el superintendente nacional aduanero y tributario, José

David Cabello. Existen 17 entidades bancarias destinadas a recibir el pago de los tributos y 165 puntos del Seniat ubicados en todo el país. Igualmente, se mantienen activos los operativos especiales en los centros comerciales de mayor afluencia ubicados en las ciudades más importantes de Venezuela.

El Superintendente reiteró el llamado a cumplir con los deberes tributarios antes del 31 de marzo, fecha en que vence el periodo establecido.

“Las entidades bancarias abrirán sus puertas ese día hasta atender al último contribuyente que esté en la cola”, aseguró. Igualmente, recordó que las sanciones van desde el pago de 5 unidades tributarias hasta la cancelación del 200% de lo que se dejó de declarar. **ABN**



Las sanciones van desde el pago de 5 unidades tributarias hasta la cancelación del 200% de lo que se dejó de declarar. Foto: ABN. Archivo

[ANEXO A-6]

[Contribuyentes podrían ser multados hasta 200% del monto omitido,
para quienes incumplan con el ISLR]

Para quienes incumplan con el ISLR

Contribuyentes podrían ser multados hasta 200% del monto omitido

EL ENTE RECAUDADOR brinda todas las posibilidades para que los contribuyentes del ISLR puedan cumplir su compromiso bien asesorados y de manera oportuna, a través de 165 puntos de atención dispuestos en todo el país y con más de 10 mil funcionarios dispuestos a atenderlos

Caracas - Multas que oscilan entre 10 por ciento y 200 por ciento de los montos omitidos serán aplicadas a los contribuyentes que incumplan con la declaración y pago del Impuesto sobre la Renta (ISLR), advirtió el superintendente nacional aduanero y tributario, José David Cabello, cuando quedaba sólo un día para el vencimiento del plazo para cumplir con los deberes tributarios.

Igualmente, Cabello recordó que el artículo 103 del Código Orgánico Tributario (COT) establece sanciones que van desde 5 unidades tributarias (325 bolívares) hasta 50 unidades tributarias (3 mil 250 bolívares), dependiendo de la falta, informó una nota de prensa emitida por el Seniat.

El superintendente también recaló que el artículo 115 del COT establece pena de prisión por defraudación tributaria (ocultar, manipular o engañar a la Administración Tributaria).

SUPERADA RECAUDACIÓN

"La meta de recaudación del Impuesto sobre la Renta para el mes de marzo debía ubicarse en unos cuatro mil millones doscientos mil bolí-



Los contribuyentes tienen hasta hoy para declarar y pagar el Impuesto sobre la Renta. Foto: ABRN. Archivo

vares. Sin embargo, la meta la hemos sobrepasado, aunque aún falta gente por declarar".

Esta información fue suministrada por la intendente nacional de Tributos Internos del Seniat, Fanny Márquez, quien planteó que a los 165 puntos habilitados en todo el país asistieron las personas de forma masiva para declarar sus impuestos.

En su opinión, se realizaron "casi un millón de declaraciones en persona y unos cuatro millones en línea". También consideró que hoy miércoles, último día para la declaración del Impuesto sobre la Renta, manejen una "cifra definitiva del operativo".

Por último, indicó que el feriado aumentó la asistencia de personas a realizar sus pagos, y apuntó: "estamos trabajando corrido hasta las ocho de la noche y, si hay gente, seguiremos trabajando".

ORIENTADOS MÁS DE 89 MIL CONTRIBUYENTES

Un total de 89 mil 333 contribuyentes han recibido orientación a través de internet y por teléfono sobre la declaración y pago del Impuesto sobre la Renta (ISLR), a través del operativo establecido por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat). El informe de la División de Asisten-

cia al Contribuyente del organismo recaudador refiere que de este total de contribuyentes, 78 mil 547 fueron atendidos a través la línea 0 8000 SENIAT (0 8000 736428), mientras que 10 mil 786 fueron orientados a través de los correos electrónicos: asiste@seniat.gob.ve y asistencia@seniat.gov.ve.

Los cálculos del ente recaudador dan cuenta de que a diario son atendidas más de mil 500 personas, quienes se comunican con el Seniat por estas vías para requerir asesoría, fundamentalmente en lo concerniente a los pasos para cumplir con éxito la declaración y pago del ISLR. **ABN. Intopress**

[ANEXO A-7]

[SENIAT llamó a presentar declaración sustitutiva del ISLR]

Seniat llamó a presentar declaración sustitutiva del ISLR



El organismo recaudador adelanta un proceso de verificación de la información.

Foto: ABN Archivo

Caracas.- Un llamado a presentar la declaración sustitutiva del Impuesto Sobre la Renta (ISRL) correspondiente al ejercicio fiscal 2009, hizo el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat) a los contribuyentes que detecten errores en su declaración.

El Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, José David Cabello, explicó a través de un boletín de prensa que aquellas personas naturales o jurídicas que hayan incurrido en errores u omisiones de información en la declaración del tributo pueden enmendarlos a través de la presentación de una declaración sustitutiva de rentas.

Aquellos contribuyentes que declararon en forma automatizada,

pueden presentar la declaración sustitutiva a través del Portal Fis (www.seniat.gob.ve).

En los casos en los que la declaración se haya realizado manualmente, a través de los formularios previstos para tal fin, la sustitutiva puede entregarse en una oficina receptora de fondos nacionales.

El organismo recaudador adelantó un proceso de verificación de la información contenida en las declaraciones, especialmente aquellas referidas a las cargas familiares, pues se ha detectado que los contribuyentes incurren en el error de ingresar a parientes cercanos como abuelos, hermanos, tíos y sobrinos, entre otros, como cargas familiares, aún cuando no califican como tales según lo dispuesto en la norma legal vigente. *Intopress*

[ANEXO A-8]

[El SENIAT alcanzó 138,2% en meta de recaudación global, durante el primer trimestre del año]

Durante el primer trimestre del año
**El Seniat alcanzó 138,2%
en meta de recaudación
global**

El superintendente nacional aduanero y tributario, José David Cabello Rondón, informó que el Seniat alcanzó 138,2 por ciento de cumplimiento de la meta de recaudación global prevista para el primer trimestre del año, al ingresar al Tesoro Nacional 23,4 millardos de bolívares fuertes, con respecto a la meta fijada de 16,9 millardos, lo que representa un superávit de 6,5 millardos para este período.

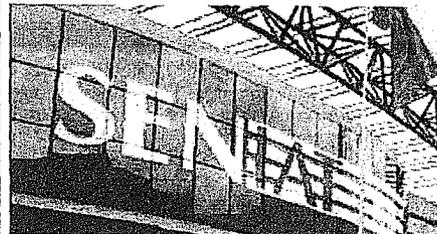
Cabello Rondón destacó también que sólo en el mes de marzo, el cumplimiento de la meta de recaudación total registrado fue de 137,7 por ciento, al lograr 11 millardos de bolívares fuertes, respecto a la meta de 8 millardos, lo que significa un aporte adicional a la nación de 3 millardos de bolívares fuertes.

**EXITOSA JORNADA
EN RENTAS INTERNAS**

En este sentido, el superintendente resaltó los resultados que arrojó este año la campaña de orientación e información del Seniat para la declaración y pago del ISLR, jornada que bajo la acción de más de 10 mil 500 funcionarios en todo el territorio nacional, contó con 165

puntos de atención para satisfacer las inquietudes y necesidades de los contribuyentes.

Especificó que como parte de la exitosa jornada, sólo en el mes marzo el ISLR arrojó una recaudación de 5,6 millardos de bolívares fuertes, con un cumplimiento de 134,2 por ciento sobre la meta de 4,2 millardos de bolívares fuertes. "El trabajo coordinado y profesional de los funcionarios del Seniat a lo largo y ancho del país durante todo el trimestre, particularmente el centrado en la campaña de declaración y pago del ISLR, permite que hoy anunciemos los satisfactorios resultados en materia de recaudación, que serán invertidos en beneficio de la población y el desarrollo sustentable de nuestra nación", dijo Cabello Rondón. Afirmó que los esfuerzos del Seniat seguirán orientados en la consolidación del Sistema Aduanero y Tributario Socialista y en facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus deberes tributarios, lo que permitirá alcanzar exitosamente la meta anual de 82,4 millardos de bolívares fuertes previstos en el Presupuesto Nacional. *Prensa Seniat*



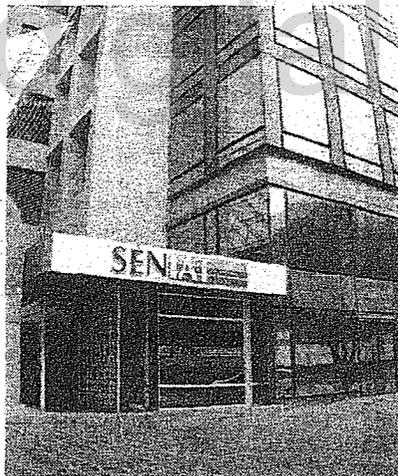
ANEXO B

Beneficios fiscales promocionados por el SENIAT para la activación de la actividad agrícola del país y opiniones sobre la imposición

Reiteran exoneración del ISLR a productores agropecuarios

Caracas - Con el propósito de ampliar los conocimientos sobre los deberes formales en materia de exención y exoneración del Impuesto sobre la Renta (ISLR) sobre el enriquecimiento proveniente de las explotación primaria de las actividades agrícola, forestal, pecuaria, avícola, pesquera, acuícola y piscícola, el Seniat sostuvo un encuentro con productores agropecuarios del estado Táchira.

La acción se basó en lo establecido en el artículo 79 de la ley de ISLR y el decreto 6.585, de fecha 29 de diciembre de 2008, publicado en la Gaceta Oficial número 39.088, de la misma fecha, a propósito de aclarar todas las inquietudes sobre la interpretación de la norma que pudiera haberse generado en el marco de la exigencia por parte de la Superintendencia Nacional de Silos, Almacenes y Depósitos Agrícolas de la República Bolivariana de Venezuela (SADA), en relación con la presentación de una guía



La información se conoció en una charla sobre Deberes Formales que tuvo el Seniat con los productores del estado Táchira Foto: Intopress

de movilización de los productos por parte de los comercializadores agrícolas. Durante la charla se recordó a los contribuyentes que se acogan a dicho decreto la obligación de pre-

sentar una declaración jurada de la inversión efectuada del monto de impuesto exonerado invertido durante cada ejercicio fiscal transcurrido, así como de las inversiones a efectuar y monto del impuesto a invertir durante el ejercicio fiscal siguiente.

La orientación tributaria sirvió también para esclarecer a los beneficiarios del decreto que el incumplimiento de algunos deberes, obligaciones y condiciones ocasionará la pérdida del beneficio de exoneración previsto en el mismo, considerándose en este caso gravado el enriquecimiento neto generado por las actividades referidas, en el artículo 102 de dicho decreto.

También se enfatizó sobre la obligación de emitir facturas por cada una de sus ventas a los comercializadores de estos rubros agrícolas, así como de registrarlas en concordancia con la ley y reglamento del IVA. Intopress

[ANEXO B-2]

[Pago de impuesto ayuda al desarrollo del país, según Presidente de la Asociación de Comerciantes]

Según el presidente de la Asociación de Comerciantes

Pago de impuesto ayuda al desarrollo del país

El presidente de la Asociación de Comerciantes e Industriales del Sur del Lago (Acisul), Asdrúbal Betancourt, a propósito de la realización en esta sede del "Taller Cómo Cancelar el Impuesto Sobre la Renta" y una Jornada de Inscripción de Rif, realizado con el personal del Seniat Santa Bárbara en la población de Caja Seca, refirió que "es nuestra obligación como venezolanos pagar los impuestos".

Precisó que, actualmente, cualquier transacción que realice el comerciante o industrial ante algún órgano privado o público, se necesita el Rif, por lo cual, esta es una de las jornadas que se continuarán realizando por parte de la asociación, al igual que el pago del Impuesto Sobre La Renta (ISLR), próximo a vencer su plazo.

Betancourt destacó que es una realidad "que anteriormente los comerciantes no cancelaban completamente el Impuesto Sobre La Renta, ahora hay nuevas necesida-



El presidente de la Asociación de Comerciantes e Industriales del Sur del Lago, dijo que pagar impuesto es un deber. Foto: ABN. Archivo

des y el Gobierno está demandando este gravamen, además que se han incorporado nuevos impuestos".

En este sentido, resaltó el caso de sectores que nunca pagaban impuesto y ahora los están obligando, como es

el caso de las agencias de loterías "y esto es justo, pues debemos pagar impuestos como ciudadanos".

"Lamentablemente aún no tenemos cultura de pago de impuesto, como lo tienen otros países del

mundo y nosotros que estamos empezando con esto, la idea es desarrollarla, porque es una obligación de todo venezolano pagar el tributo para ayudar al desarrollo del país", comentó.

El presidente del gremio aseguró que en la medida que "nosotros los comerciantes e industriales cancele los impuestos, como un deber que tenemos, en esa misma posibilidad tenemos el derecho de exigirle al Gobierno mejoras en los servicios públicos, arreglo de las calles, mayor seguridad y bienestar para todos. Además de tener asegurado, luego de cierta edad, la pensión del Seguro Social obligatorio".

Betancourt fue enfático en señalar que esta asociación de comerciantes siempre ha mantenido una posición gremialista ya que no es un organismo político. "Estamos manteniendo una dirección más gremial para ganarnos el respeto de todos ya que no somos políticos", agregó. C.C.