

INCIDENCIAS DE LOS DEBERES FORMALES DE LOS
CONTRIBUYENTES, RESPONSABLES Y TERCEROS
PARA LA FORMACIÓN DE LA CULTURA
TRIBUTARIA EN VENEZUELA

Yennifer Cristina Solá Martínez

Abogado (Universidad de Carabobo),
actualmente realizando Especialidad en
Gestión Aduanera y Tributaria (Universi-
dad Jose Antonio Páez).

Email: yennifersola0012@hotmail.com

Recibido: 17-04-12 Aceptado: 10-05-12

Revista Tribútum N° XXI/2012

ISSN: 1316-2255

87-97

Resumen

Los deberes formales tributarios son imposiciones establecidas a los contribuyentes con el fin de que éstos colaboren con la administración en la consecución del objetivo de ésta, como lo es la efectiva recaudación de tributos. Los aportes de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros en la formación de la cultura tributaria en Venezuela, son insuficientes debido a que los contribuyentes carecen de conocimientos y educación en materia de tributos, por ello es importante realizar ciertas indagaciones para obtener un resultado positivo en el área mediante una investigación de tipo bibliográfica y documental, con el objetivo de analizar la situación actual en el país con relación al tema a tratar, además de establecer una percepción de todo lo estudiado, facilitando ciertas ideas para las mejoras de esos aportes de los deberes formales de los contribuyentes, responsable y terceros en el país.

Palabras Claves

Deberes formales tributarios. Tributos. Recaudación de tributos. Cultura tributaria. Cultura tributaria en Venezuela.

Abstract

The formal duties established tax impositions contributors to this work with management in achieving this objective, as is the effective tax collection. The contributions from the formal duties of taxpayers and third parties responsible for the formation of tax culture in Venezuela, are insufficient because taxpayers lack the knowledge and education in taxes, so it is important to do some research to get a positive results in the area. By type of research literature and documentary, with the aim of analyzing the current situation in the country with respect to the subject being treated. In addition to establishing a perception of all studied, providing some ideas for improvements of these contributions from the formal duties of taxpayers, responsible and third in the country.

Key Words

Formal tax duties. Taxes. Tax collection. Tax culture. Tax culture in Venezuela.

Sumario

1. Introducción. 2. Comentarios del artículo 145 del Código Orgánico Tributario. 3. Comentarios del artículo 146 del Código Orgánico Tributario. 4. Comentarios del artículo 147 del Código Orgánico Tributario. 5. Incidencias de los deberes formales en la cultura tributaria en Venezuela. 6. Conclusiones. 7. Bibliografía.

1. Introducción

Para desarrollar la incidencia de los Deberes Formales de los contribuyentes, responsables y terceros en la formación de la cultura tributaria, es necesario definir en primer término lo que son los Deberes Formales; sobre este particular el autor Dino Jarach sostiene que *“se denominan deberes formales las obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias y, aún las autoridades de aplicación de las normas fiscales, por delegación de la ley impongan al contribuyente, responsables o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos”*¹.

Es así, como los deberes formales deben ser entendidos como obligaciones de hacer, no hacer e incluso de soportar que impone la ley a los administrados para que éstos faciliten la labor fiscalizadora de la administración tributaria en el ejercicio de la verificación del pago efectivo de los impuestos que correspondan al sujeto pasivo, en simples términos puede afirmarse que coadyuva a la labor de control que ejerce la administración para verificar el cumplimiento efectivo de los deberes materiales del contribuyente e incluso cumplir con su actividad recaudadora de tributos.

Puede señalarse entre otras obligaciones formales impuestas al contribuyente, el deber no sólo de llevar libros, registros especiales, emitir documentos exigidos por las leyes tributarias, sino también mostrarlo a la administración tributaria, para que ésta verifique el cumplimiento de los deberes formales e incluso materiales por parte del sujeto pasivo, estos deberes son un medio y no la culminación de la acción de la Administración Tributaria frente a los contribuyentes, responsables y terceros; además se rigen por el Principio de Legalidad o Reserva Legal de Tributación, el cual se encuentra consagrado en el artículo 317 de nuestra Constitución y que reza textualmente:

¹ Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Primera Edición 2007. Argentina.

Artículo 317 CN

“No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio....”

Así mismo el Principio de la Legalidad Tributaria es desarrollado por el Legislador en el Código Orgánico Tributario cuando señala:

Artículo 3 COT

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

- 1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.*
- 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.*
- 3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.*
- 4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código.*

2. Comentarios del artículo 145 del Código Orgánico Tributario

Estos deberes formales se encuentran contemplados en el artículo 145 del Código Orgánico Tributario, el cual textualmente reza:

Artículo 145

“Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:

- 1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:*
 - a. Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.*
 - b. Inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones.*
 - c. Colocar el número de inscripción en los documentos, declaraciones y*

- en las actuaciones ante la Administración Tributaria o en los demás casos en que se exija hacerlo.*
- d. Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales.*
 - e. Presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan.*
- 2. Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.*
 - 3. Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles.*
 - 4. Contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de las inspecciones y fiscalizaciones, en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte.*
 - 5. Exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, relacionadas con hechos imponibles, y realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas.*
 - 6. Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente.*
 - 7. Comparecer a las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.*
 - 8. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas”.*

Es el caso, que los administrados están obligados a facilitar a la Administración la información de la cual disponga para que ésta se encargue de verificar que en efecto se están cumpliendo con las normas tributarias, sin embargo el sujeto debe conocer acerca de los límites de esa potestad de verificación, por lo que es la misma ley a través de su artículo 145 del Código Orgánico Tributario, la que se encarga de advertir al administrado la información o las obligaciones de hacer que debe realizar para facilitar el control de la administración.

3. Comentarios del artículo 146 del Código Orgánico Tributario

Artículo 146 COT

“Los deberes formales deben ser cumplidos:

- 1. En el caso de personas naturales, por sí mismas o por representantes*

- legales o mandatarios.*
2. *En el caso de personas jurídicas, por sus representantes legales o convencionales.*
 3. *En el caso de las entidades previstas en el numeral 3 del artículo 22 de este Código, por la persona que administre los bienes, y en su defecto por cualquiera de los integrantes de la entidad.*
 4. *En el caso de sociedades conyugales, uniones estables de hecho entre un hombre y una mujer, sucesiones y fideicomisos, por sus representantes, administradores, albaceas, fiduciarios o personas que designen los componentes del grupo y en su defecto por cualquiera de los interesados”.*

Como se aprecia del artículo anterior, se determina los sujetos y/o responsables de cumplir con los deberes formales, existe pues una extensión del deber de cumplir dirigida a representantes legales, mandatarios, tutores o cualquier persona que tenga poderes de administración sobre el patrimonio de una determinada entidad o que pueda considerarse interesado en lo que respecta a una determinada comunidad, como por ejemplo las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica o dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional, deben cumplir con la obligación general de tributar igualmente como las mencionadas en los otros numerales, aunque no posean personería jurídica.

4. Comentarios del artículo 147 del Código Orgánico Tributario

“Artículo 147

Las declaraciones o manifestaciones que se formulen se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriban, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 91 de este Código. Incurren en responsabilidad conforme a lo previsto en el artículo 88 de este Código, los profesionales que emitan dictámenes técnicos o científicos en contradicción con las leyes, normas o principios que regulen el ejercicio de su profesión o ciencia. Dichas declaraciones y manifestaciones se tendrán como definitivas aun cuando podrán ser modificadas espontáneamente, siempre y cuando no se hubiere iniciado el procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código y, sin perjuicio de las facultades de la Administración Tributaria y de la aplicación de las sanciones que correspondan, si tal modificación ha sido hecha a raíz de denuncias u observación de la Administración. No obstante, 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 sustituida, dará lugar a la sanción prevista en el artículo 103.

Parágrafo Único

Las limitaciones establecidas en este artículo no operarán:

- a. Cuando en la nueva declaración se disminuyan sus costos, deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables.*
- b. Cuando la presentación de la declaración que modifica la original se establezca como obligación por disposición expresa de la Ley.*
- c. Cuando la sustitución de la declaración se realice en virtud de las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria».*

En relación a lo expuesto en el presente artículo y de acuerdo a lo establecido en el Código Orgánico Tributario, en caso de que los contribuyentes hayan presentado la declaración definitiva de Impuesto al Valor Agregado y posteriormente detecten que se presentó con alguna información errada u omitida, éstos tendrán la posibilidad de modificar espontáneamente dicha declaración, siempre y cuando no se hubiere iniciado un procedimiento de fiscalización y determinación establecido en el Código Orgánico Tributario, quiere decir que la modificación se haya generado por una observación derivada de una revisión por parte de la Administración Tributaria.

5. Incidencias de los deberes formales en la cultura tributaria en Venezuela

Por todo lo antes expuesto, se puede inferir que existen aportes por parte de la legislación relacionado a los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros, para la formación de la cultura tributaria en Venezuela, sin embargo, es evidente la inexistencia de una conciencia tributaria por parte de los sujetos pasivos, y mientras los contribuyentes no posean conocimiento de la importancia de su participación para el desarrollo de la cultura tributaria en Venezuela, no se podrá lograr satisfactoriamente el objetivo de la recaudación de tributos para compensar las necesidades de la colectividad.

Igualmente, si bien los ya referidos deberes formales se encuentran perfectamente definidos en la Ley y se supone que es de conocimiento de los particulares, también es cierto que la mayoría de las personas no poseen información acerca del tema por falta de educación tributaria.

Ahora bien, las nociones básicas relacionadas a la cultura tributaria, considerando esos aportes de los deberes formales por parte de contribuyentes, deben crearse por parte del Estado políticas de concientización dirigida a los sujetos pasivos, a través de mecanismos de información, educación y estrategias que permitan al particular conocer la mayoría de las obligaciones a las cuales está sujeto y las consecuencias de su incumplimiento, de manera que se induzca a la conducta del contribuyente, para lograr que éste adopte una decisión de acudir a cumplir voluntariamente sus deberes materiales y formales.

La educación tributaria desempeña un papel importante ya que se considera

un elemento necesario para el verdadero desarrollo de una cultura tributaria en el país, además de que los individuos tendrían un conocimiento de la norma que se encuentra establecida constitucionalmente, para así hacer reflexionar mediante el pago de los tributos y obtener un beneficio común.

En virtud de lo anterior, es evidente la importancia del rol de la educación como el acto a través del cual se transmiten los conocimientos y la aprehensión del conocimiento, ya que el sistema educativo interviene en el proceso de formación del sujeto, es decir mientras más se eduque al contribuyente y se mantenga informado a través de diversas políticas, sobre la importancia de la recaudación de ingresos por parte del Estado para la “satisfacción de necesidades colectivas” posiblemente se aumentaría la cantidad de personas que voluntariamente acudan a la administración para cumplir con sus obligaciones tributarias. Sin embargo, el problema que actualmente atraviesa el país pudiera obstaculizar ese proceso de concientización del sujeto, ya que éste no percibe la inversión que se realiza en virtud del pago de tributos, es decir, no aprecia mejoras en la calidad de vida, en la prestación de diversos servicios, por lo que más difícil sería la tarea de enseñar acerca de la necesidad de la obtención de ingresos por esta vía.

Adicionalmente, es menester definir el concepto de la cultura tributaria, la cual, según Manuel Ossorio: *“es el resultado o efecto de cultivar los conocimientos humanos, y de afinarse por medio del ejercicio las facultades intelectuales del hombre. J.C. Smith comentado por Manuel Ossorio advierte que el vocablo cultura presenta dos aspectos: uno amplio y general, referido a cierto refinamiento de un individuo, de un grupo social o de un pueblo en sus costumbres y modalidades, así como también a la riqueza y extensión de su saber, y otro estricto y específico, que alude a la realidad del mundo espiritual de las ciencias culturales que el hombre se crea por medio de las acciones y reacciones que se dan en el sobrevenir”*².

La Cultura Tributaria se puede definir como el conjunto de conocimientos, valores, y actitudes manifestadas por una sociedad con respecto a la tributación y las leyes que la rigen, lo que determina al cumplimiento constante de los deberes formales, es decir se requiere que los contribuyentes obtengan conocimientos sobre el tema y comprendan la importancia de sus responsabilidades tributarias.

La cultura tributaria es derivada de la concienciación de los sujetos pasivos producto de una formación, creencia y aceptación de cumplir con los objetivos de la Administración Tributaria de forma generalizada primeramente, ya que beneficia a la sociedad devolviendo esos impuestos en mejoras de los servicios públicos. El impuesto en sí es un producto cultural que debe ser aceptado por la sociedad, para obtener beneficios y tener un mayor nivel de vida. Y de forma secundaria individualizada, a cambio de un provecho. Esto quiere decir,

2 Manuel Ossorio: *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. 31ª Edición. Buenos Aires-Argentina: Heliasta 2005.

que para que exista una cultura tributaria se debe pensar primero en forma general que beneficie al colectivo, y luego en forma individual donde el beneficio recaiga en la persona.

Actualmente en nuestro país ocurre lo contrario debido a que los ingresos percibidos por parte del Estado a través del pago de impuestos, no son reflejados o retribuidos en mejoras de los servicios públicos, lo cual crea una disyuntiva y negativa por parte de los contribuyentes a cancelar dichos impuestos. Además la Administración Tributaria exige más de lo que da, y no hay cierta transparencia a donde se dirigen esos ingresos y se crea cierta tolerancia hacia la evasión de impuestos, con una conducta pesimista por parte de los individuos debido a que el intercambio entre el Contribuyente-Estado no se cumple, o no es retribuido.

La evasión tributaria anteriormente mencionada proviene de países latinoamericanos donde no existe una cultura tributaria, según Villegas: “el término evasión proviene del latín *evadere*, que significa sustraerse, irse o marcharse de algo donde se está incluido. Así como en el derecho penal, evasión es la fuga por parte de quien está privado de libertad, en derecho tributario, evadir es sustraerse al pago de un tributo que legalmente se adeuda”³. Según Armando Giorgetti: “la evasión es un término que incluye todas aquellas manifestaciones que consisten en la falta de cumplimiento de la prestación de la obligación tributaria”⁴.

Lo que realmente se pretende es evitar la evasión tributaria, adicionando a esos deberes formales establecidos en las leyes, elementos básicos como la educación, información, y estrategias que coadyuven a lograr el objetivo de la administración tributaria que es recaudar tributos para mejorar los servicios públicos.

6. Conclusiones

Existen incidencias o aportes de importancia de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros para la formación de la cultura tributaria en Venezuela por parte de la legislación, pero que a su vez es necesario utilizar elementos a manera de fortalecer esa cultura, tales como: educación (en materia de tributos para crear una conciencia tributaria en cada individuo), información (en todas las instituciones y comunidades), estrategias (que incrementen el incentivo de pagar los tributos), ya que sin ayuda de estos elementos y del Estado no sería de forma efectiva el solo hecho de tener esos deberes formales estipulados en las leyes, debido a que actualmente no existe una cultura tributaria en nuestro país, porque no hay transparencia de a donde van a llegar esos tributos cancelados por los contribuyentes.

Por ello es necesario que los contribuyentes actúen con valores y principios para beneficiarse a sí mismos y a su comunidad obligándose al cumplimiento

3 Héctor Villegas: *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*. 2ª Edición. Buenos Aires: Depalma: 1975.

4 Armando Giorgetti: *Evasión Tributaria*. Editorial Depalma: 1967.

del pago de los tributos en pro del bien común. Igualmente de exigir al Estado las mejoras en los servicios públicos.

De acuerdo a lo anterior se llega a la finalidad de que los aportes por parte de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros, son pocos y que no ayudan a la formación de la cultura tributaria en Venezuela de forma efectiva, debido a que es importante para que surtan efectos estar acompañados de esos elementos que nombramos anteriormente, para que así se fortalezcan esos deberes formales y sean acatados por la sociedad, obteniendo un resultado positivo en las obligaciones tributarias y en las mejoras de los servicios públicos.

Bibliografía

- Código Orgánico Tributario. (2001). Gaceta Oficial N° 37.305, 17- octubre-2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453 (Extraordinaria), 24- marzo- 2000.
- Crer Francés, C. Evasión Tributaria. Elusión, la defraudación y la economía de opción. Vadell Hermanos Editores C.A. Valencia: 2011.
- JARACH, D. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. 1ª Edición. Ediciones Nuevo Mundo Siglo XXI Argentina-Barcelona-Chile-Colombia-España-México-Venezuela: 2007.
- GIORGETTI, A. Evasión Tributaria. Editorial Depalma. Buenos Aires: 1967.
- MOYA MILLÁN, E. Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario. 6ª Edición. Mobilibros. Caracas: 2009.
- OSSORIO, M. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. 31ª Edición. Heliasta. Buenos Aires-Argentina: 2005.
- SENIAT. Glosario de Términos de Tributos Internos. (2003). Gerencia Nacional de Tributos Internos.
- VILLEGAS, H. Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. 2ª Edición. Depalma. Buenos Aires: 1975.
- <http://www.eumed.net/coursecon/ecolat/ve/2007/ccdg2.htm> (consulta: 25-04-2012, hora 15:15pm).