



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS. ÁREA: RENTAS INTERNAS**

**IMPACTO TRIBUTARIO QUE GENERA LA APLICACIÓN DE
PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN EN LAS PYMES DEL MUNICIPIO
VALERA DEL ESTADO TRUJILLO**

**Autora: Lcda. MARÍA ALEJANDRA MEJÍA DABOÍN
C.I. N° 13.205.449**

MÉRIDA, MAYO DE 2010



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS. ÁREA: RENTAS INTERNAS**

**IMPACTO TRIBUTARIO QUE GENERA LA APLICACIÓN DE
PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN EN LAS PYMES DEL MUNICIPIO
VALERA DEL ESTADO TRUJILLO**

Autora: Lcda. MARÍA ALEJANDRA MEJÍA DABOÍN

C.I. N° 13.205.449

Tutora: Lcda. ANA MARÍA ROMANO

**TRABAJO ESPECIAL DE GRADO PRESENTADO ANTE LA UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES COMO REQUISITO PARCIAL PARA OPTAR AL TÍTULO
DE ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES, MENCIÓN TRIBUTOS**

MÉRIDA, ENERO 2011



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
Mérida – Venezuela

ACTA

En la ciudad de Mérida, a los quince días del mes de febrero de 2011, estando presentes en la sede de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, las siguientes personas: Msc. Ana María Romano, Profesores Freddy Mora y Víctor Molina, en su condición de miembros del Jurado, designados por el Consejo Técnico del Postgrado en Ciencias Contables celebrado el 04 de septiembre de 2008, de conformidad con el artículo 21 de las Normas de Funcionamiento de los Estudios de Postgrado en Ciencias Contables de la Especialización en Ciencias Contables Mención: **TRIBUTOS**, para conocer del Trabajo Especial de Grado presentado por la estudiante de Postgrado **MARÍA ALEJANDRA MEJIA DABOIN** titular de la **C. I. V- 13.205.449** como credencial de mérito para optar al grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN: TRIBUTOS ÁREA: Rentas Internas**.

Reunido el Jurado y presente la aspirante, ésta procedió a defender su Trabajo Especial de Grado **"IMPACTO TRIBUTARIO QUE GENERA LA APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN EN LAS PYMES DEL MUNICIPIO VALERA DEL ESTADO TRUJILLO"**, el cual había sido previamente analizado por los miembros del Jurado.

Concluida la defensa del Trabajo Especial de Grado, el jurado consideró que estaban cumplidas las exigencias requeridas para ser aprobado como trabajo de mérito para que a la mencionada aspirante le fuera conferido el grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN: TRIBUTOS Área: Rentas Internas**.


Msc. Ana María Romano
Tutora - Coordinadora




Prof. Víctor Molina
Miembro del Jurado


Prof. Freddy Mora
Miembro del Jurado



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS. ÁREA: RENTAS INTERNAS**

APROBACIÓN TUTOR

En mi carácter de tutora del Trabajo Especial de Grado titulado: **IMPACTO TRIBUTARIO QUE GENERA LA APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN EN LAS PYMES DEL MUNICIPIO VALERA DEL ESTADO TRUJILLO**, presentado por la ciudadana: **Lcda. MARÍA ALEJANDRA MEJÍA DABOÍN**, C.I. N°. **13.205.449**, para optar al título de Especialista en Ciencias Contables, Mención Tributos, Área Rentas Internas, cumpro con notificar que el mismo, ha sido finalizado y el mismo reúne todos los requisitos para ser evaluado por el jurado que le sea designado.

Mérida, 28 de Mayo de 2010.

Atentamente,


Lcda. Ana María Romano Sosa (Msc)
C.I. 9.164.803

Dedicatoria

A Dios Todo Poderoso, fuente de amor y templanza.

A la ilustre Universidad de los Andes, mi Alma Mater.

A mi madre, pilar fundamental de mi vida.

A mi esposo, la ayuda ideal.

A mi hija y mi hermana, origen de esperanza y compromiso.

María Alejandra Mejía Daboin

Agradecimiento

A la Universidad de los Andes, por su formación académica.

A mi tutora: Ana María Romano Sosa, por su aporte valioso a esta investigación y a mi desempeño profesional en general.

A mis colegas y amigos Miguel Ángel y Carolina, por su valioso apoyo.

María Alejandra Mejía Daboin

ÍNDICE GENERAL

| | Pág. |
|--|-------------|
| APROBACIÓN DEL TUTOR | iii |
| DEDICATORIA | iv |
| AGRADECIMIENTO | v |
| ÍNDICE GENERAL | vi |
| ÍNDICE DE CUADROS | viii |
| ÍNDICE DE TABLAS | ix |
| RESUMEN | x |
| | |
| INTRODUCCIÓN | 1 |
| | |
| CAPÍTULO I. | 4 |
| EL PROBLEMA | |
| Planteamiento del Problema | 4 |
| Formulación del Problema | 11 |
| Sistematización del Problema | 11 |
| Objetivos de la Investigación | 12 |
| Justificación de la Investigación | 12 |
| Delimitación de la Investigación | 13 |
| | |
| CAPÍTULO II. | 14 |
| MARCO TEÓRICO | |
| Antecedentes de la Investigación | 14 |
| Bases Teóricas | 19 |
| La Administración Tributaria y sus principios | 19 |
| Principios Constitucionales de la Tributación | 21 |
| Principio de legalidad y reserva legal | 21 |
| Principio de la Generalidad | 22 |
| Principio de capacidad contributiva | 23 |
| Principio de No Confiscatoriedad | 24 |
| Principio de Justicia Tributaria | 25 |
| Principio de recaudación eficiente | 26 |
| La Verificación Tributaria | 29 |
| Proceso de verificación | 30 |
| Objetivos de la Verificación | 31 |
| Evasión fiscal | 31 |
| Tipos de evasión fiscal | 33 |
| Conciencia Tributaria | 35 |
| Recaudación tributaria | 36 |
| Los Contribuyentes | 39 |
| Factores que inciden en el pago de los impuestos | 44 |

| | |
|---|-----------|
| Empresas | 45 |
| Las Pequeñas y Medianas Empresas (PyMEs) | 47 |
| Bases legales | 50 |
| Definición De Términos Básicos | 55 |
| Operacionalización de la Variable | 57 |
| | |
| CAPÍTULO III. | 58 |
| MARCO METODOLÓGICO | |
| Tipo de Investigación | 58 |
| Diseño de la Investigación | 59 |
| Población | 59 |
| Muestra | 60 |
| Técnica de investigación para la recolección de información | 61 |
| Instrumento de recolección de datos | 62 |
| Validez del Instrumento de recolección de datos | 62 |
| Confiabilidad del Instrumento de recolección de datos | 63 |
| Procedimiento para el análisis e interpretación de los resultados | 64 |
| | |
| CAPÍTULO IV. | 65 |
| PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS | |
| Objetivos de la Verificación | 65 |
| Aspectos que condicionan el cumplimiento de los Deberes | |
| Formales | 70 |
| Impacto del procedimiento de Verificación | 73 |
| | |
| CAPÍTULO V. | 78 |
| CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES | |
| Conclusiones | 78 |
| Recomendaciones | 80 |
| | |
| REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 81 |
| | |
| ANEXOS | 84 |
| Anexo A. Cuestionarios | |
| Anexo B. Constancias de validación | |
| Anexo C. Cálculo de la confiabilidad | |

ÍNDICE DE CUADROS

| | Pág. |
|--|-------------|
| 1. Principales funciones de la Administración Tributaria | 27 |
| 2. Facultades y Atribuciones de la Administración Tributaria | 28 |
| 3. Características de la Evasión fiscal | 32 |
| 4. Tipos de Evasión Fiscal | 33 |
| 5. Defraudación al Fisco | 34 |
| 6. Contribuyentes | 40 |
| 7. Cumplimiento de los Deberes Formales | 42 |
| 8. Factores económicos | 45 |
| 9. Clasificación de las empresas | 46 |
| 10. Valores para las clasificaciones de la PyME | 49 |

ÍNDICE DE TABLAS

| | Pág. |
|--|-------------|
| 1. Índices de evasión fiscal | 65 |
| 2. Incurrencia en evasión del IVA | 66 |
| 3. Conciencia tributaria | 67 |
| 4. Mejoramiento de la conciencia tributaria | 68 |
| 5. Metas de recaudación | 68 |
| 6. Aplicación de verificaciones hacia los contribuyentes | 69 |
| 7. Manejo de información | 70 |
| 8. Regularidad de las verificaciones | 70 |
| 9. Impacto en el desenvolvimiento comercial | 71 |
| 10. Repercusión en la estructura financiera | 72 |
| 11. Examen de las declaraciones presentadas | 73 |
| 12. Revisión del cumplimiento de los deberes formales | 74 |
| 13. Veracidad de las informaciones y documentos | 75 |
| 14. Comprobación de diferencias | 76 |
| 15. Emisión de Resoluciones | 77 |



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS. ÁREA: RENTAS INTERNAS**

**IMPACTO QUE GENERA LA APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE
VERIFICACIÓN EN LAS PYMES DEL MUNICIPIO VALERA DEL ESTADO
TRUJILLO**

Autora: Lcda. MARÍA ALEJANDRA MEJÍA DABOÍN
Tutor(a): Lcda. ANA MARÍA ROMANO SOSA
Año: 2010

RESUMEN

La presente investigación tuvo como objetivo general analizar el impacto que genera la aplicación de procedimientos de Verificación en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo. Para tal fin, se delineó una investigación descriptiva, con un diseño de campo, no experimental. La población, estuvo conformada por las Pymes ubicadas en el municipio Valera del estado Trujillo y como sujetos informantes se tomaron en consideración la opinión de los representantes de las mencionadas empresas, así como también los funcionarios del SENIAT que llevan a cabo los procesos de verificación. La técnica aplicada para recopilar la información fue la encuesta y los instrumentos dos cuestionarios auto administrado cuyas preguntas fueron cerradas y de alternativas de selección múltiple. Para la validez de contenido, se empleo el juicio valorativo de tres expertos; como técnica de procesamiento y análisis de datos se aplico estadística descriptiva construyéndose tablas para el análisis y presentación de la información. De manera general se concluyó, al analizar el impacto tributario que genera la aplicación de procedimientos de Verificación en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo, que los objetivos de la Administración Tributaria se cumplen, siendo objeto de especial atención la importancia que le otorga ésta, al logro de las metas de recaudación, lo cual afecta de forma directa la generación de conciencia tributaria y la intención de evitar la evasión fiscal, por tanto, se evidencia que los contribuyentes se han visto afectados negativamente por la manera en que los fiscales desarrollan este tipo de procedimiento, ocasionando resistencia inmediata en los mismos al momento de ser objeto de verificación por parte del SENIAT.

Palabras Clave: Proceso de Verificación, Deberes Formales, Administración Tributaria, PyMEs.

INTRODUCCIÓN

Dentro de un contexto de modernización y adaptación a un entorno cada vez más globalizado de la economía, en el que se encuentra inmerso el país de Venezuela, las reformas hechas sobre varios instrumentos impositivos que pechan la actividad comercial de los venezolanos, tanto por la evolución de las teorías hacendísticas en los países del entorno como por la enorme dispersión que tradicionalmente caracterizaba la normativa fiscal, especialmente, en lo relativo a los regímenes especiales, hace más difícil la estabilización de las empresas, pues ellas deben soportar fuertes cargas fiscales en el intento de un Estado que busca obtener de los ingresos rentistas la estabilización económica del país.

Así mismo, se puede reconocer cómo el sector empresarial se ve afectado en proporción a los cambios ocurridos dentro de las legislaciones fiscales del país, quedando una de las fuerzas motoras del sector, expuestas a su influencia, esta fuerza la representa el empresario más pequeño, verdadero motor de la economía.

En ese orden de ideas, el sistema tributario venezolano, durante la década presente ha desplegado a través del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, en ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización, manifestadas fundamentalmente bajo el denominado Plan Evasión Cero, una serie de operativos que si bien, resultaron muy efectivos para el Estado, en virtud del éxito del cumplimiento de las metas de recaudación, ocasionaron en la mayoría de las empresas un impacto que obligó a las mismas a educarse más en materia tributaria, en función de minimizar las sanciones previstas en la normativa legal.

Diversos negocios a nivel nacional, también se vieron afectados por estos operativos, siendo objeto de cierre temporales y multas representativas, que afectaron su economía. De tal manera que, la

verificación de los deberes formales se convirtió en una premisa, no solo para la Administración Tributaria, sino también para un centenar de empresas venezolanas.

Entre estas empresas, también se vieron afectadas, las Pequeñas y Medianas empresas del municipio Valera, donde es fácil palpar a través de los artículos publicados generalmente en medios impresos, como las sanciones por incumplimiento de deberes formales continúan siendo un común denominador en los operativos realizados por la Administración Tributaria.

En concordancia con lo expuesto anteriormente, este trabajo tiene como objetivo fundamental analizar el impacto tributario que genera la aplicación de procedimientos de verificación en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo. De acuerdo a ese objetivo, el trabajo se estructuró en cinco capítulos. En el primero se presenta la temática del problema, formulando claramente los objetivos de la investigación y determinando el contexto en el cual se desarrollara el estudio.

Seguidamente se estructura un segundo capítulo, en el cual se desarrolló el marco teórico que justifica la investigación en base a la recopilación de resultados de otras investigaciones y al cúmulo de teorías consideradas como fundamento y guía del presente estudio.

Continúa la estructura de este trabajo especial de grado, con un tercer capítulo, en el cual se esboza la metodología a aplicar, siguiendo los lineamientos epistemológicos concebidos para la investigación, por lo cual, se definen en el mismo, el tipo y diseño de la investigación, la población abordada, la técnica y el instrumento de recolección de datos; así como también, la técnica para analizar y plasmar los mismos.

El cuarto capítulo, muestra los datos obtenidos por parte de los sujetos informantes de las unidades de estudios seleccionadas como población, una vez que los mismos, fueron procesados mediante la técnica de estadística descriptiva.

Por último, se estructura el capítulo cinco en donde se exponen las conclusiones alcanzadas y se formulan las recomendaciones necesarias, producto del análisis realizado sobre el impacto tributario que genera la aplicación de procedimientos de Verificación en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del problema

Se dice que el origen de las contribuciones se da en el momento, en que el hombre decide vivir en sociedad, ya que a partir de aquí, es cuando se da también el origen de las comunidades que posteriormente en su conjunto forman un Estado, el cual tiene la necesidad de ser conducido por un gobierno, y este a su vez para satisfacer las necesidades de sus comunidades, le es necesario desde ese momento la implantación de las contribuciones.

Históricamente, el acto de tributar se origina en las antiguas civilizaciones europeas (Roma, Grecia), sin embargo, superadas aquellas etapas de la historia se asiste en la actualidad a un periodo de gran complejidad en el que el fenómeno tributario se ha liberado de aquellos estigmas, constituyendo para el Estado moderno una realidad socialmente aceptada y por ende sometida en su totalidad al ordenamiento jurídico.

La existencia de los tributos dentro de una economía universal se explica y justifica a la vez, a partir de la existencia de una doble necesidad. Por una parte la sentida por la sociedad de que se le garantice la satisfacción de una amplia gama de carencias, lo que no es posible lograr a través de los mecanismos usuales del mercado (oferta, demanda y precio), dada la naturaleza misma de la necesidad.

El Estado, por otra parte, como organización política, al coincidir sus fines con tales necesidades, asume su satisfacción como cometido estatal,

tornándose de esa manera las mismas en necesidades públicas. Asegurar la previsión de los bienes y servicios que satisfagan tales necesidades constituye la más alta prioridad para el Estado, lo que lo vincula fatalmente con el problema de financiamiento público, es decir con la arbitración de mecanismos que garanticen el flujo de los recursos financieros necesarios para encarar tal cometido. En esencia, el tributo se convierte en la única vía que le garantiza al Estado, la certeza y en parte la suficiencia de los recursos.

En Venezuela, el sistema tributario ha ido evolucionando y madurando paulatinamente, para así lograr la integración entre las características de los tributos que lo conforman, así como también las particularidades y necesidades económicas del país. Por ello, las disposiciones legales que regulan los tributos en el sistema tributario venezolano, han sido modificadas en la medida que las condiciones económicas de Venezuela lo han ameritado.

En ese orden de ideas, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) en el artículo 133 expresa que "... toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley". También, según el artículo 22 del Código Orgánico Tributario (2001) en Venezuela "... los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales", lo cual implica que existe una obligación tácita sustentada en el marco legal, que señala al contribuyente, como principal responsable del cumplimiento de los deberes formales, por tanto, genera obligaciones que el mismo debe cumplir ante la Administración Tributaria.

En pro del cumplimiento del marco legal, comienza a gestarse en Venezuela a partir del año 1994, un concepto innovador conocido como gestión fiscal, la cual, sería ejercida según lo señala la Gaceta Oficial N° 35.427, por el Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENIAT). Dicha gestión, se hizo aún más notoria para el año 1999, cuando se inició el

proceso de reestructuración del SENIAT, transformándose en el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria con la publicación del Decreto N° 594 de fecha 21/12/99. A dicho servicio, el Ejecutivo Nacional, le atribuyó características de servicio autónomo sin personalidad jurídica, de carácter técnico, cuyo objetivo principal era la administración eficaz de los ingresos nacionales bajo los principios innovadores de equidad, eficiencia y justicia tributaria.

Su objeto es la recaudación de los tributos, se reconoce como un ente recaudador de impuestos, con competencia para aplicar sanciones, dirigidas a pechar impositivamente a toda la población venezolana. En otras palabras, es el encargado del cobro de todos los impuestos nacionales: sobre la renta, valor agregado, licores, timbre fiscal, cigarrillos, fósforos, sucesiones, peaje, aduanas, entre otros.

En su conformación, se configura como un servicio autónomo, dependiente del Ministerio del Poder Popular para las Finanzas, carente de personalidad jurídica pero con autonomía financiera, funcional y sistema propio de personal. Esta configuración no ha sido modificada por cuanto de igual forma se dispone en el artículo 2 de la Ley del Seniat vigente desde el 08 de noviembre de 2001, Gaceta Oficial N° 37.320.

La gestión fiscal emprendida por el SENIAT, contempla como parte de sus parámetros la presencia fiscal permanente de funcionarios que mediante procesos de verificación y fiscalización establecidos en el Código Orgánico Tributario (COT;2001) logren la recaudación eficiente y efectiva de recursos económicos que complementen los ingresos de la Nación; todo ello, dentro del marco del cumplimiento de los principios de legalidad, honestidad, equidad y respeto hacia los contribuyentes.

Paralelo a ello, con la reforma del Código Orgánico Tributario (COT: 2001), la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR: 2001) y la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA: 2004), se da una nueva dimensión a las funciones de la administración tributaria, donde la vigilancia y control de los

sujetos pasivos contribuyentes o responsables toma un lugar preponderante, pues dependiendo de la eficacia y eficiencia con la que se lleve a cabo la gestión fiscalizadora, se puede cumplir con el objetivo básico de incrementar la recaudación tributaria, a fin de satisfacer los requerimientos económico-financieros del Estado y disminuir a largo plazo la evasión fiscal.

De igual forma, a nivel nacional, el SENIAT, entre otros aspectos, se abocó hacia el proceso de verificación, como una herramienta fundamental para cumplir con tres objetivos principales: minimizar la evasión fiscal, cumplir con las metas de recaudación y fomentar la cultura tributaria.

Respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, el experto en la materia Toro (2005), expone que la administración tributaria en aras de cumplir con los precitados objetivos, aboca sus procesos de verificación hacia la implementación de estrategias de acción, de hecho según cifras expuestas por este experto, una de las instituciones públicas calificada como más eficiente en sus logros es el SENIAT, pues ha alcanzado e incluso rebasado las cifras de recaudación fiscal previstas.

A este respecto, es importante acotar que para lograr establecer cierto grado de efectividad en lo que respecta al cumplimiento de las obligaciones, la Administración Tributaria, además de los procesos de verificación, también se ha abocado a establecer diferentes programas de educación y acercamiento a los contribuyentes, de forma tal de incentivar el crecimiento de determinados sectores, otorgar exoneraciones e incentivos, entre otros aspectos relacionados con la efectividad en el cumplimiento de las metas.

De igual forma, es importante destacar que en la actualidad existen numerosos impuestos vigentes en Venezuela, los cuales poseen diversos significados, ya que los mismos fueron creados para responder a diferentes necesidades del Estado, tales como, recaudar recursos financieros, ejercer presión fiscal, implementar medidas que influyan en el nivel de precios, producción, inversión y empleo, generar fondos que respondan a las demandas del colectivo, entre otros.

Además de ello, también contienen un significado económico, pues su aplicación produce efectos sobre el trabajo, el ahorro, el crecimiento de la economía, la inflación y de igual forma inciden tanto en la estructura del Estado, como en la estructura organizacional de cada empresa. Siendo así, se deduce que los impuestos, tasas y contribuciones, tienen trascendencia en la operatividad de cualquier sector económico, así como también, permiten al Estado venezolano cumplir sus fines y objetivos.

Por su parte, los procesos de verificación tributaria igualmente poseen significado y trascendencia, ya que según lo expresa el artículo 172 del Código Orgánico Tributario (COT, 2001:55) "... la Administración Tributaria podrá verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables (...) así como también, podrá verificar el cumplimiento de los deberes formales previstos en este Código y demás disposiciones de carácter tributario (...)". Asimismo, hablar del proceso de verificación envuelve un conjunto de etapas sucesivas relacionadas con la potestad o competencia tributaria, la cual se delimita según la naturaleza jurídica y el ámbito de aplicación.

Por el alcance que se le confiere a los impuestos, entre otros, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV, 1999) le otorga potestad tributaria plena al Poder Público Nacional para crear, organizar, recaudar, administrar y controlar los tributos, avalado esto en lo establecido en el artículo 180 de la mencionada Constitución.

Además de ello, el COT (ob cit) establece las etapas que debe cumplir la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a partir del artículo 172, en los casos en que existan elementos que presuponga la comisión de algún ilícito tributario. A este respecto, señala Malavé, (2005:8) que los resultados de los procesos de verificación han generado información sobre "...la escasa actualización de los comerciantes sobre el tema y por ellos, éstos incurren en incumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo que produce sanciones por desconocimiento o

porque éstos, deciden por cuenta propia incumplir con sus deberes y obligaciones”.

Ahora bien, los mencionados procesos de verificación están básicamente diseñados para ser aplicados a nivel nacional hacia los contribuyentes con el fin de que los mismos acaten sus deberes formales, independientemente de la actividad que éstos realicen y del tamaño de sus organizaciones; por esta razón, los contribuyentes que coexisten en el estado Trujillo, no son ajenos a esta realidad.

Sobre este aspecto, mediante artículos de prensa publicados por los diarios de circulación regional, se sabe que las empresas trujillanas durante los operativos de verificación realizados por el SENIAT, han sido foco de sanciones ante el incumplimiento de los deberes formales. A este respecto, se tiene que en la región trujillana según cifras aportadas a través del Diario de Los Andes (2007) existe un 90% de evasión, donde solamente un 10% de contribuyentes esta al día con el pago de los impuestos, notándose que uno de los sectores mayormente sancionados por esta causa fue el de las pequeñas y medianas empresas (Pymes).

De igual forma, es importante mencionar que dada la importancia de estas empresas en el quehacer diario de la región, éstas son constantemente sometidas a procesos de verificación y fiscalización tributaria, especialmente en cuanto al cumplimiento de los deberes formales, en donde según un sondeo realizado a través de una entrevista previa al inicio de esta investigación, a algunas Pymes a objeto de contextualizar su realidad respecto a los procesos de verificación que efectúa la Administración Tributaria, se logró percibir una situación que se puede clasificar como vulnerable, producto de los embates de orden económico y político que en la actualidad les afectan.

A pesar de ello, este tipo de empresas lucha por sostenerse, aun cuando se les predispone a cumplir con una serie de obligaciones fiscales, que requieren, entre otras cosas, del conocimiento de la naturaleza de sus

operaciones no sólo comerciales, sino también financieras y contables, en función de mantenerse actualizadas con la rendición oportuna de sus obligaciones fiscales y evitar así la aplicación de sanciones por incumplimiento de deberes formales.

Igualmente, algunas de estas empresas trujillanas llevan registros en sistemas automatizados con softwares diferentes, por lo tanto, la información no se registra mediante un sistema uniforme, situación que podría ocasionar, retrasos al momento que la Administración Tributaria requiere que se le genere información. Algunas Pymes, llevan sus registros en forma manual, así como también presentan debilidades, al no mantener los libros contables en sus instalaciones, lo que es motivo inmediato de sanción durante el proceso de verificación.

Del mismo modo, la técnica de verificación ha cambiado, pues tal como lo describe el Superintendente del SENIAT (2008:16) "... el proceso de verificación se da de forma más exhaustiva; es decir, por un lado la Administración Tributaria verifica los soportes del contribuyente y en forma paralela, coteja dicha información con los terceros relacionados". Ante tales circunstancias, la administración tributaria debe cumplir con algunas etapas o procedimientos según lo establece el COT, que pueden estar ocasionando incomodidad, tal como fue descrito por algunos de los propietarios de estas empresas durante la entrevista previa realizada, pues la mayoría de los fiscales ejercen medidas de presión ante el desconocimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente e incluso cuando éste último mantiene criterios bien fundamentados pero que no son compartidos por el fiscal actuante o con los lineamientos emanados de la Administración Tributaria.

También, se logró percibir mediante la entrevista previa, que la práctica de inspecciones o fiscalizaciones a los sistemas de contabilidad ya sean manuales o automatizados, le otorga potestad tributaria a los fiscales para adoptar medidas administrativas, cuando ésta información no es

suministrada en el momento oportuno, lo que también genera descontento en los empresarios de las Pymes, pues éstos objetan que en algunas ocasiones el manejo contable interno de estas empresas choca con los procesos de verificación del SENIAT.

De igual forma, el hecho de que el procedimiento de verificación haya cambiado, ha creado posiciones encontradas entre los empresarios y los fiscales, pues los primeros se sienten agredidos cuando la Administración Tributaria recurre a otras fuentes para confirmar la emisión de soportes contables.

De continuar esta situación entre ambos sectores, los objetivos que persigue el Estado con la aplicación de procesos de verificación podrían verse afectados, principalmente en dos aspectos: el primero es que las metas de recaudación continuarán siendo cumplidas producto de innumerables sanciones aplicadas, de igual forma, los márgenes de evasión podrían no seguir disminuyendo o estancarse en cierto punto; al igual que la educación tributaria difícilmente podría inculcarse, cuando el contribuyente se siente afectado por los procesos de verificación.

De lo planteado anteriormente, surge la siguiente interrogante:

Formulación del problema

¿Cuál es el impacto tributario que genera la aplicación de procedimientos de Verificación en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo?

Sistematización del problema

- ¿Cuáles son los objetivos que persigue la Administración Tributaria al implementar procedimientos de verificación en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo?

- ¿Cuáles son los aspectos que condicionan el cumplimiento de los deberes formales en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo?
- ¿Cuál es el impacto de los procedimientos de verificación en el cumplimiento de los deberes formales en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo?.

Objetivos de la investigación

Objetivo general

Analizar el impacto tributario que genera la aplicación de procedimientos de verificación en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo.

Objetivos específicos

- Identificar los objetivos que persigue la Administración Tributaria al implementar procedimientos de verificación en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo.
- Definir los aspectos que condicionan el cumplimiento de los deberes formales en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo.
- Determinar el impacto de los procedimientos de verificación en el cumplimiento de los deberes formales en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo.

Justificación de la investigación

Justificación Teórica

La investigación aborda temas y definiciones relacionados con el impacto tributario que genera la aplicación de procedimientos de verificación, lo cual requirió de una investigación detallada y precisa sobre todos los

aspectos relacionados con el sistema tributario, particularmente con el proceso de verificación. La indagación realizada, generó un aporte valioso a investigadores del área o a cualquier otra persona o ente interesado, sobre la realidad de dicho proceso y cómo éste impacta en las Pymes, además de generar nuevos y actualizados conocimientos en materia tributaria.

Justificación Metodológica

Se considera, que esta investigación puede servir de base para otras investigaciones de naturaleza similar, específicamente a las que compartan el enfoque cuali cuantitativo, lo cual representa un aporte significativo, por cuanto se desarrollará un esquema metodológico que puede servir de base o fundamento para otras investigaciones de naturaleza similar.

Justificación Práctica

Esta investigación busca favorecer a las Pymes, ofreciéndole a través de sus resultados información para que las mismas fortalezcan sus procedimientos y tomen decisiones apegadas a la normativa legal vigente en materia de deberes formales. En esencia, esta investigación permitirá formar un enfoque real, sobre el proceso de verificación y el cumplimiento de los deberes formales, lo que en resumen traerá beneficios tanto a Administración Tributaria, como a los contribuyentes objeto de estudio.

Delimitación de la Investigación

El ámbito de acción de la investigación se centro en el impacto tributario que genera la aplicación de procedimientos de verificación en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo y se llevo a cabo desde Marzo de 2008 hasta Mayo de 2010.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

Para cualquier proceso investigativo, el marco teórico significa el sustento de donde parte el estudio y orienta sus objetivos con el fin de encontrar respuestas a las interrogantes planteadas, así como también generar conocimientos sobre la variable objeto de estudio. Básicamente, el marco teórico de esta investigación se conformó de tres aspectos relevantes, estos son: los antecedentes, las bases teóricas y la operacionalización de las variables.

Antecedentes de la investigación

En las siguientes líneas se exponen un cúmulo de trabajos previos que conforman los antecedentes de esta investigación, entre ellos:

Mora, (2003) publicó un artículo titulado **El marco jurídico regulatorio de las Pequeñas y Medianas Empresas (Pymes) en Venezuela**. A través del mismo, este experto realiza un análisis detallado una serie de políticas y regulaciones que el Estado venezolano se ha visto en la necesidad de implementar debido a la profunda crisis económica por la que atraviesa el país. Señala también en dicho artículo, que las pequeñas y medianas empresas para ser calificadas como tal, deben establecer con precisión el número de trabajadores de las mismas y sus ingresos al final del ejercicio económico; en otras palabras, este experto establece que las Pymes se califican según su tamaño en número de trabajadores y por los ingresos percibidos, durante un determinado ejercicio fiscal. De igual forma, señala

que las mismas, se encuentra reguladas por el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley para la creación, estímulo, promoción y desarrollo del Sistema Microfinanciero, aún cuando éstas sobrepasan los criterios establecidos en la misma.

Este artículo, se considera relevante en virtud del aporte significativo que realiza sobre los aspectos normativos de las Pymes, así como también por los comentarios que realiza sobre las obligaciones legales que las Pymes tienen con el Estado Venezolano, por tanto, se selecciona el mismo, como una fuente importante para el fortalecimiento de este estudio.

Hidalgo, (2007), realizó un trabajo especial de grado titulado **Labor de la división de fiscalización de la Gerencia de Tributos internos de la Región Los Andes en los procedimientos de fiscalización y determinación, en las panaderías y pastelerías de la Parroquia Mercedes Díaz del municipio Valera del estado Trujillo**. Esta investigación tuvo como finalidad analizar la labor de la División de Fiscalización de la Gerencia de Tributos Internos de la Región Los Andes en los Procedimientos de Fiscalización y Determinación, en las Panaderías y Pastelerías de la parroquia Mercedes Díaz del Municipio Valera del Estado Trujillo, con el objeto de conocer la actuación de la gerencia de tributos, así como las causas que han originado el incremento de las sanciones aplicadas. La metodología utilizada por la investigadora, se basó en un diseño de campo y una investigación de tipo descriptivo. Los instrumentos utilizados fueron la encuesta y la entrevista para recolectar la información requerida y se manejo una población de trece (13) contribuyentes, y un (1) funcionario del SENIAT. Concluyo la investigadora, que el organismo no esta utilizando estrategias eficaces que permitan disminuir el cierre y sanciones de los comercios

estudiados, igualmente la necesidad de alianzas estratégicas con el Colegio de Contadores, quienes son los asesores directos de los contribuyentes.

Nieto, (2005) en su estudio **La fiscalización como medio para incentivar el Cumplimiento de los deberes formales establecidos en la normativa tributaria venezolana**, tuvo como objetivo analizar la fiscalización como medio para incentivar el cumplimiento de deberes formales establecidos en la normativa tributaria venezolana. Metodológicamente la investigación fue de tipo aplicada, documental y descriptivo y su diseño fue bibliográfico. Los resultados obtenidos por el investigador, fueron procesados mediante la estadística descriptiva, por lo cual en sus análisis se observan tablas de frecuencias y gráficos de barra. Como conclusión, el investigador reseña que existe fortalecimiento del marco legal para la realización de las fiscalizaciones y que éstas deben tener como fin primordial educar a los contribuyentes.

El antecedente anteriormente mencionado, fue seleccionado porque los conceptos y perspectivas que en el estudio fueron desarrollados, son útiles para enriquecer el basamento teórico de la presente investigación. Igualmente, dentro de sus conclusiones se expresa que la fiscalización es vista como un instrumento efectivo ya que su aplicación se encuentra respaldada por el ordenamiento jurídico vigente en Venezuela, lo que en cierta forma define la profundidad de la variable objeto de estudio.

Bracho y Melián (2004). En su estudio **Evaluación del proceso de Recaudación de los Tributos internos en el Seniat**, cuyo objetivo fue evaluar el factor determinante del proceso de recaudación de los tributos internos en el SENIAT Región- Zuliana. Para ello, desarrolló una investigación evaluativa, descriptiva, documental y de campo; con diseño no experimental transaccional descriptivo. La población estuvo configurada por unidades de análisis documental, así como 05 trabajadores adscritos al Departamento de Recaudación del SENIAT. Aplicó una entrevista estructurada validada por expertos, la cual fue analizada con frecuencias

absolutas. Los resultados condujeron al investigador a la identificación de las normativas vigentes que rigen los tributos internos, estableciéndose las disposiciones del Decreto 1808, Ley del ISLR (2001) e IVA (2005) con sus respectivos reglamentos, indicándose el dominio de las normativas existentes tanto por parte del contribuyente como de los funcionarios del SENIAT.

La relevancia de este antecedente con el presente estudio, se centra en que mediante sus resultado se evidenció la existencia de evasión y elusión fiscal y aunque las cifras son especulativas y extraoficiales, quedó demostrado que las mismas han disminuido muy poco a raíz de la aplicación de procesos de verificación y fiscalización. En sus conclusiones, también resalta el hecho de que tanto la presencia fiscal como las actividades divulgativas, en algunas ocasiones inciden en la actitud del contribuyente en forma negativa, lo que se convierte en un indicador importante para esta investigación.

Cárdenas, (2003), en su trabajo especial de grado Titulado: **Evaluación del Cumplimiento de los Deberes Formales Aplicables a los Expendios de Licores al Por Mayor**; presentado en la Universidad Católica del Táchira, el cual tuvo como objetivo general evaluar el cumplimiento de los deberes formales en los establecimientos de expendio de bebidas alcohólicas. Se abordó el tema desde el punto de vista descriptivo, evaluándose específicamente el cumplimiento de los deberes formales que están referidos a las operaciones de transformación, transferencia, traspaso, traslado, arrendamiento, renovación, libros y documentación soporte, aplicando para ello un cuestionario de veinte preguntas cerradas, a través del cual se obtuvo información relevante para el estudio, y que sirvió de base para la demostración de los resultados obtenidos, los cuales fueron presentados mediante tablas de distribución frecuencia, expresados en valores absolutos y relativos. Los resultados del estudio demostraron la existencia de un amplio desconocimiento por parte de los administrados, con respecto a los deberes formales, así como del régimen sancionatorio que les es aplicable en los

casos de incumplimiento de dichos deberes formales.

Con relación a este antecedente, vale la pena resaltar que entre las conclusiones, Cárdenas (ob cit) sugiere que los procesos de verificación pueden menguar el grado de desconocimiento que los contribuyentes muestran ante los deberes formales, y soporta esta opinión en la experiencia recolectada a través de la aplicación del instrumento que diseñó para tal fin, ya que los resultados evidenciaron que los procesos de verificación y fiscalización, generan en la mayoría de los contribuyentes resistencia, particularmente, por que no se sienten retribuidos con el pago de tributos; por tanto, este antecedente aporta información valiosa para el fortalecimiento de las bases teóricas de la presente investigación.

Núñez y Parra, (2000) en su trabajo Especial de grado titulado **Evaluación del programa de fiscalización en materia del impuesto del valor agregado “Exija su Factura” y su incidencia en la recaudación fiscal. Caso: Gerencia regional de tributos internos del servicio nacional integrado de administración Aduanera y tributaria.** La presente investigación tuvo como propósito evaluar el programa de fiscalización en materia de IVA, Exija Factura y su incidencia en la recaudación fiscal en el SENIAT. Región Zuliana; el estudio fue de tipo descriptivo correlacional. La población quedó conformada por 97 funcionarios adscritos a las Divisiones de Fiscalización y Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos, a quienes se le suministraron dos cuestionarios diseñados para medir las variables objeto de estudio. Dichos cuestionarios se validaron por juicios de expertos. Los valores obtenidos fueron tabulados por cada variable e indicadores de cada una ellas, aplicando las estadísticas descriptivas y el coeficiente de correlación de Spearman, para medir la relación entre las variables aquí estudiadas.

Los resultados que se obtuvieron en esta investigación, señalan que existe un alto nivel de efectividad de los programas de fiscalización en lo que respecta sólo al proceso de recaudación y las metas establecidas por el

Estado, pues quedó comprobado a través de este estudio que implementación de los mismos, elevan los niveles de recaudación; sin embargo, esto no asegura la minimización de la evasión fiscal, ni el incremento de la educación tributaria, en tal sentido, esta investigación reviste importancia para el análisis de las variables objeto de estudio.

Bases Teóricas

A continuación se desarrolla, el conjunto de definiciones y enfoques que sirven de sustento a la presente investigación.

La Administración Tributaria y sus principios

La Administración Tributaria, es según lo explica Pulido, (2005) "...un sistema basado en diversos principios, en tal sentido, las facultades generales de la misma, poseen carácter preciso, reglan una diversidad de materias relacionadas con la materia impositiva, entre otros aspectos". Por su parte, los recursos que recauda dicha Administración, tienen como finalidad promover el bienestar general del colectivo venezolano, en otras palabras, el origen de la recaudación de los recursos, se concentra en las demandas que el colectivo realiza al Estado y en los beneficios que éste debe proveer.

En aras de este precepto, la Administración Tributaria, se torna en una herramienta para que el Estado, que entre otras cosas, coadyuva en el control y la minimización de la evasión y elusión tributaria de la mejor manera posible, puesto que de poco sirve promulgar leyes tributarias si se permite que los contribuyentes desconozcan sus obligaciones fiscales.

Ahora bien, cuando se habla de Administración Tributaria en Venezuela, no se puede dejar de enunciar la importancia que ésta ha adquirido desde la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a través del Decreto

Presidencial N°. 310 de fecha de 10 de Agosto de 1994. Con este decreto, se daba cumplimiento a las previsiones de los artículos 225, 226 y 227 del Código Orgánico Tributario (C.O.T) de 1994, que otorgaba un rango superior al ente tributario y le reconocía una autonomía funcional y financiera que hasta el momento no había.

Para el ejercicio de este importante papel, ya se encontraban consagradas en el C.O.T de 1994 las facultades del ente recaudador. Estas facultades fueron desarrolladas y ampliadas en el C.O.T de 2001. De la misma manera la Administración Tributaria, como entidad que forma parte de la Administración Pública, está sometida a los principios rectores que orientan a esta última, previsto entre otras leyes, en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela aprobada en 1999.

Así pues, el sistema tributario venezolano es aplicado bajo la orientación de diversos principios, uno de los cuales parte de la organización administrativa que contempla la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, específicamente en el artículo 317, en el cual, expresamente consagra lo siguiente:

La administración tributaria nacional 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 o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley

Dicho artículo hace referencia en primera instancia al principio de autonomía, es cual, hace referencia a la atribución de entes menores sobre una cuota de poder político, de campos de actuación, de responsabilidades públicas, de poder legislativo y en consecuencia, de la posibilidad de diseñar sus propias políticas, tal es el caso, del sistema de Administración Tributaria.

Según lo explica Villegas (2000):

... cuando a dicha autonomía se le califica de financiera, ella ha de traducirse en la posibilidad por parte del sujeto de derecho de que se trate, de tener plena disposición de medios financieros para ejercer las competencias que les son propias, dentro de los límites

establecidos en la Constitución y en las leyes nacionales dictadas al efecto”. (p. 316)

En tal sentido, la autonomía funcional abarca la autonomía organizativa, es decir, la facultad para crear, modificar o suprimir sus unidades y dependencias administrativas, así como definir y administrar su régimen de recursos humanos, potestades a su vez desarrolladas en la propia Ley que rige al Servicio.

Estos Principios consagradorios de la autonomía de la Administración Tributaria van en plena armonía con el artículo 316 Constitucional, el cual ordena que el sistema tributario se sustentara en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos. No obstante, en materia de Principios Constitucionales, el autor Pittaluga (ob cit) describe con precisión cuáles son estos principios, los cuales por considerarse fundamento teórico de relevancia para esta investigación, se describen a continuación:

Principios Constitucionales de la Tributación

Principio de legalidad y reserva legal

Según Pittaluga (2006:27) “... el principio de la reserva legal tributaria es un principio básico del Estado de Derecho, que tiene su origen primigenio en el principio de legalidad general.” En Venezuela, este principio es formulado por el artículo 137 de la Constitución, de acuerdo con el cual, tanto la mencionada Constitución como la ley, definen las atribuciones de los órganos del Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen.

Por su parte, el precitado artículo, establece tal como lo señala el mismo autor “... el principio de reserva legal al disponer que no podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni exenciones o rebajas u otras formas de incentivos fiscales, que no sean previstos en la ley”.

Tal como se logra entender, el principio de legalidad tributaria tiene dos vertientes; de un lado, está el principio de legalidad propiamente dicho que implica el sometimiento de las Administraciones tributarias a la Ley en su sentido más amplio, mientras que los ciudadanos pueden hacer todo aquello que la Ley no les prohíba expresamente. La otra vertiente, implica que sólo el legislador puede crear el tributo y todos los elementos estructurales de éste, sin poder delegar esa tarea en otros órganos del Poder Público.

Según Rodríguez (citado por Pittaluga; 2006):

... el principio de la reserva legal tributaria, en su formulación más genérica, preconstituye la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la Ley, que es la expresión popular manifestada a través del cuerpo representativo que integra el Poder Público. De allí que el mismo, represente de alguna forma, al más antiguo principio político de la auto imposición o del consentimiento de los impuestos (...).(p. 31)

En esencia, este principio reviste una función de garantía y de seguridad jurídica, mediante el cual se da cumplimiento al deber ciudadano establecido en la Constitución de coadyuvar al sostenimiento de los gastos públicos.

Principio de la Generalidad

Según lo expresa el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2001), todos los venezolanos tenemos la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones. Al respecto, el principio de generalidad, tal como lo explica Pittaluga, (2006)

... predica que nadie puede excusarse del cumplimiento de sus obligaciones tributarias al amparo de privilegios que no se origina en el dato de la capacidad contributiva, sino en ventajas injustificadas que atentan contra el principio de igualdad, pues en virtud de éste último, todo aquel que tiene la posibilidad de contribuir, debe hacerlo, para que la carga de los gastos públicos, pueda distribuirse equitativamente entre todos los que puedan soportarla. (p. 48).

Al analizar dicho principio, se logra entender, que el principio de generalidad hace referencia a la posibilidad comprobada que puedan tener los contribuyentes para cancelar los tributos, sin que de ello, lo exima, algún hecho diferente a su capacidad contributiva.

Principio de capacidad contributiva

Con relación a este principio, Pittaluga, (2006:52), señala lo siguiente, "... en nuestro ordenamiento jurídico, el artículo 316 de la Constitución, señala que el sistema tributario, procurará la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del o la contribuyente". De lo cual se entiende, que la carga impositiva, debe recaer sobre cada quien de acuerdo a su capacidad contributiva. Sobre este aspecto, Pittaluga, (ob cit) señala que:

... la capacidad económica, refleja la situación patrimonial de la persona y su aptitud para atender a sus necesidades y compromisos económicos; mientras que, la capacidad contributiva, supondría poseer capacidad económica (...) y además, tener la posibilidad de soportar el pago de tributos.

En el mismo orden de ideas, Rodríguez (citado por Pittaluga, 2006: 53) señala que "... se debe pagar el tributo porque se tiene capacidad para hacerlo y se debe pagar tributos, según la capacidad que se tiene". La importancia de este principio, es tal, que la Constitución venezolana lo coloca como el pivote, sobre el cual descansa el sistema tributario y como dato esencial para alcanzar la efectiva y justa distribución de las cargas públicas entre los ciudadanos.

Al respecto, la Constitución impone el deber de todos de coadyuvar a los gastos públicos, no de soportarlos en su totalidad; por tal motivo, tal como lo expresa el mismo autor, dicha Constitución, exige que los tributos, como mecanismos mediante los cuales se concreta este deber de colaboración, recaigan única y exclusivamente sobre una cualidad propia de cada

individuo.

Principio de No Confiscatoriedad

Tal como lo explica Pittaluga, (2006: 61) "... la confiscación evoca una acción mediante la cual el Estado priva de manera forzada a un individuo de bienes de su propiedad, sin que medie indemnización alguna". Sobre este aspecto, señala Pittaluga, (ob cit), que existen algunas características comunes en el concepto de confiscación; entre ellas:

- Traspaso de bienes, generalmente de una universalidad.
- El traspaso de bienes ocurre de un particular al Estado.
- La transmisión de los bienes ocurre de manera forzada.
- Quien ha sido privado de los bienes, no recibe compensación alguna.

En definitiva, agrega Pittaluga, (2006: 62) que "... la confiscación puede ser concebida como uno de los medios más graves a través de los cuales el Estado limita el derecho de propiedad". Sobre este punto, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en el artículo 115, especifica claramente los límites de la confiscación, la cual sólo puede darse mediante sentencia firme, entre ellos están:

- Los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público.
- Los bienes de quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo del Poder Público.
- Los bienes provenientes de actividades comerciales, financieras o cualquiera otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes.

De igual forma, agrega este experto que en materia tributaria la prohibición de que los tributos tengan efectos confiscatorios, no puede

justificarse sólo en la privación de la propiedad, pues justamente esta privación es parte de la esencia misma del deber de contribuir y del correlativo poder tributario del Estado.

Principio de Justicia Tributaria

Según lo expresa Pittaluga, (2006: 83) "... la justicia es dar a cada quien lo que se merece". Al respecto explica que trasladando ese concepto al Derecho Tributario, la justicia significa que cada quien debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, según sus posibilidades.

En ese orden de ideas, la Constitución venezolana a través del artículo 316 señala que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas. Al respecto, Pittaluga, (2006: 83) opina que este principio, también denominado de equidad, "... fija un preciso límite al poder tributario; en el sentido, de que dicho principio, persigue que haya una justa proporcionalidad entre el antecedente y el consecuente de las endonormas tributarias".

Al respecto, se considera importante aclarar que en materia tributaria, la endonorma se construye con un antecedente que es el hecho imponible y un consecuente que es la obligación tributaria; por tanto, la justicia tributaria se cumple, cuando existe proporcionabilidad entre la obligación que nace cuando ocurre el hecho previsto en la ley.

Según Pittaluga, (ob cit):

... un sistema tributario justo es el que extrae de las economías privadas estrictamente lo necesario para atender los gastos destinados a la satisfacción de necesidades colectivas, ya que los tributos, no deben ser un instrumento de intervencionismo económico, ni un medio para que el Estado se lucre o compense sus deficiencias a expensas de los particulares. (p. 87).

Al analizar lo anteriormente descrito, se entiende que este principio, asegura que el Estado, a través de la tributación, genere beneficios al colectivo y por tanto, logre igualar a todos los ciudadanos; pero esto, no

implica, que los tributos deban ser usados para oprimir mediante una fiscalización excesiva a ciertos sectores de la sociedad venezolana.

Principio de recaudación eficiente

La Constitución vigente, incorpora como una novedad el principio de la recaudación eficiente, como faro fundamental para la orientación del sistema tributario venezolano; pues según el artículo 316, dicho sistema se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación.

En consecuencia, para lograr un sistema eficiente para la recaudación, la Constitución postula como principio rector de la tributación, a éste; aunque en opinión de explica Pittaluga, (2006):

... es necesario, en primer lugar, potenciar la determinación tributaria sobre base cierta, permitiendo la participación activa del sujeto pasivo de la obligación tributaria en el procedimiento administrativo correspondiente, ofreciéndole todas las facilidades y garantías necesarias que lo estimulen a evitar conflictos ulteriores, sobre la cuantía de la cuota tributaria liquidada, que retardarán innecesariamente la recaudación. (p. 91).

De igual forma, comenta este autor (ob cit), que un sistema de recaudación eficiente, requiere entonces impulsar la profesionalización, el bienestar y la estabilidad de los funcionarios de la Administración Tributaria (...) dotándolos además de todas las herramientas tecnológicas necesarias para cumplir eficientemente su labor.

Asimismo, siendo tan importante la integración de los contribuyentes y los responsables para que los tributos ingresen al Fisco con el mínimo esfuerzo posible, pues según explica Pittaluga, (2006: 92) "...en eso radica precisamente la deseada eficiencia del sistema", es indispensable entonces orientar el universo de contribuyentes en forma activa y constante, para informarles adecuadamente sobre sus deberes formales y obligaciones.

Esbozados los principios constitucionales tributarios que sustentan la actuación del sistema tributario venezolano, se puede entender, que los

mismos, contribuyen a delimitar la actuación tanto del Sistema de Administración Tributaria, como de los contribuyentes. También, se perfilan como principios orientadores que delinear los parámetros legales bajo los cuales el sistema tributario venezolano interactúa con los sujetos pasivos.

Además de ser, la Administración Tributaria una administración eminentemente reglada por los principios desarrollados anteriormente, también ejerce ciertas funciones, según lo contemplan los artículos 121 al 126 del COT (2001). Dicho artículo, delimita las facultades, atribuciones, funciones y deberes de la misma; de los cuales, y para efectos de la presente investigación, se analizan las que se consideran de mayor relevancia. (Ver Cuadro 1):

Cuadro 1. Principales funciones de la Administración Tributaria

| Función | Descripción |
|---|--|
| La Supervisión, control, fiscalización de los impuestos de su competencia | Abarca la realización de planes destinados a la permanente fiscalización y control de los tributos, según su naturaleza y complejidad, para minimizar los índices de elusión o evasión por parte de los contribuyentes así como para promover, mediante medidas persuasivas, al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. |
| La Recaudación propiamente dicha | Está concebida como el proceso de cobro y enterramiento de los recursos en la Tesorería Nacional. Comprende la implementación de mecanismos autónomos para la recepción de los ingresos de origen tributario o la elaboración de programas de acuerdo con la banca comercial destinados a este fin. |
| La Aplicación e interpretación de las leyes tributarias | Comprende una extensa labor como la elaboración de dictámenes, respuestas a consultas, resolución de escritos de descargos, recursos jerárquicos, de revisión, solicitudes de anulación, solicitudes de reintegro y en general la atención de cualquier petición que lleve implícito una aplicación o interpretación de leyes de contenido tributario. |
| Registro de Contribuyentes | Consiste en la elaboración de un registro sencillo, seguro, confiable, preferiblemente único de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias. |
| Otorgamiento de Licencias y Permisos Especiales | Comprende la autorización para el ejercicio de ciertas actividades sobre las cuales la administración tributaria debe ejercer control y supervisión, como por ejemplo la licencia de licores. |
| Divulgación e Información | Comprende la difusión masiva de las leyes, decretos, resoluciones de contenido tributario, así como las campañas destinadas a promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. |
| Recopilación de los datos Económicos y Estadísticos | Implica la recolección de toda la data importante producto de la actividad de la administración con los contribuyentes. |

Fuente: Adaptado del Código Orgánico Tributario (COT., 2001)

Las funciones anteriormente expuestas, se traducen en facultades, atribuciones y deberes, las cuales de manera específica establece la normativa legal, en este caso el COT (2001) mediante la ilustración del artículo citado anteriormente. (Ver Cuadro 2):

Cuadro 2. Facultades, atribuciones y deberes de la Administración Tributaria

| Descripción |
|---|
| 1. Recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios. |
| 2. Ejecutar los procedimientos de verificación y de fiscalización y determinación para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo. |
| 3. Liquidar los tributos, intereses, y sanciones y otros accesorios, cuando fuera procedente. |
| 4. Asegurar el cumplimiento de las acciones tributarias solicitando de los órganos judiciales, las medidas cautelares coactivas o de acción ejecutiva de acuerdo a lo previsto en este Código. |
| 5. Adoptar las medidas administrativas de conformidad con las disposiciones contenidas en este Código. |
| 6. Inscribir en los registros, de oficio o a solicitud de parte, a los sujetos que determinen las normas tributarias y de actualizar dichos registros oficiosamente o a requerimiento del interesado. |
| 7. Diseñar e implantar un registro único de identificación o de información que abarque todos los supuestos exigidos por las leyes especiales tributarias. |
| 8. Establecer y desarrollar sistemas de información y de análisis estadístico, económico y tributario. |
| 9. Proponer, aplicar y divulgar las normas en materia tributaria. |
| 10. Suscribir convenios con organismos públicos y privados para la realización de las funciones de recaudación, cobro, notificación, levantamiento de estadísticas, procesamiento de documentos y captura o transferencia de los datos en ellos contenidos. |
| 11. Suscribir convenios interinstitucionales con organismos nacionales e internacionales para el intercambio de información, siempre que esté resguardado el carácter de la misma, conforme a lo establecido en el artículo 126 de este Código y garantizando que las informaciones suministradas sólo serán utilizadas por aquellas autoridades con competencia en materia tributaria. |
| 12. Aprobar o desestimar las propuestas para la violación de operaciones efectuadas entre partes vinculadas en materia de precios de transferencia, conforme al procedimiento previsto en este Código. |
| 13. Dictar, por órgano de la más alta autoridad jerárquica, instrucciones de carácter general a sus subalternos, para la interpretación y aplicación de las leyes, reglamentos y demás disposiciones relativas a la materia tributaria, las cuales deberán publicarse en Gaceta Oficial. |
| 14. Notificar de conformidad con lo previsto en el artículo 166 de este Código, las liquidaciones efectuadas para un conjunto de contribuyentes o responsables, de ajustes por errores aritméticos, porciones, intereses, multas y anticipos a través de listados en los que se indique la identificación de los contribuyentes o responsables, los ajustes realizados y la firma u otros mecanismos de identificación del funcionario, que al efecto determine la Administración Tributaria. |
| 15. Reajustar la unidad tributaria (UT) dentro de los 15 primeros días del mes de febrero de cada año, previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, sobre la |

base de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el área metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, publicado por el Banco Central de Venezuela. La opinión de la Comisión permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, deberá ser emitida dentro de los quince días continuos siguientes de solicitada.

16. Ejercer la personería del fisco en todas las instancias administrativas y judiciales.

17. Ejercer la inspección sobre las actuaciones de sus funcionarios, de los organismos a los que se refiere el numeral 10 de este artículo, así como de las dependencias administrativas correspondientes.

18. Dirigir al resguardo Nacional Tributario en la investigación y persecución de las normas tributarias, en la actividad para establecer la identificación de sus autores y partícipes, y en la comprobación o existencia de los ilícitos sancionados por este código, dentro del ámbito de su competencia.

19. Condonar total o parcialmente los accesorios derivados de un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones en operaciones entre partes vinculadas, siempre que dicha condonación derive de un acuerdo de autoridad competente sobre las bases de reciprocidad, con las atribuciones de un país con el que se haya celebrado un tratado para evitar la doble tributación, y dichas autoridades hayan devuelto el impuesto correspondiente sin el pago de cantidades a título de intereses.

Fuente: Adaptado del Código Orgánico Tributario (COT., 2001)

Como se puede destacar la enunciación de las facultades y atribuciones que hace el C.O.T (2001) son mucho más amplias que las establecidas en el C.O.T del 1994, también más orientadas a un fin de carácter sancionatorio, represivo y orientado básicamente a la función de recaudación por lo que se restringe el papel natural de la Administración Tributaria y del sistema en general, para alcanzar objetivos de naturaleza económica en especial, limitándolo a funciones de control, supervisión, control de impuestos y de su recaudación.

La Verificación Tributaria

La verificación, comprende todas las medidas adoptadas para hacer cumplir las leyes y los reglamentos fiscales por los contribuyentes. Proceso que comprende la revisión y comprobación que realiza la Administración Tributaria a los contribuyentes, respecto de los tributos que administra, para verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones.

Son fiscales de la Hacienda Publica Nacional: El procurador de la Nación, los fiscales Generales de Hacienda que nombre el Ejecutivo

Nacional, los Fiscales y Comisionados Especiales que para las distintas rentas determine la ley o designe el Ejecutivo Nacional, los Interventores de las aduanas y los demás funcionarios que por las Leyes y Reglamentos tengan dichas atribuciones.

Proceso de verificación

La última reforma realizada al COT, estableció las facultades de verificación que le otorga la norma a la administración tributaria, para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pudiendo:

- Verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, a los fines de realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar. Asimismo, la Administración Tributaria podrá verificar el cumplimiento de los deberes formales previstos en el Código Orgánico Tributario e imponer las sanciones a que haya lugar.
- En los casos en que se verifique el incumplimiento de deberes formales o de deberes de los agentes de retención y percepción, la Administración Tributaria impondrá la sanción respectiva mediante resolución que se notificará al contribuyente o responsable, conforme a las disposiciones del COT.
- Las verificaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables se efectuarán con fundamento exclusivo en los datos en ellas contenidos, y en los documentos que se hubieren acompañado a la misma, y sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda utilizar sistemas de información automatizada para constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por los contribuyentes, o requeridos por la Administración Tributaria.
- En los casos en que la Administración Tributaria, al momento de las

verificaciones practicadas a las declaraciones, constatare diferencias en los tributos autoliquidados o en las cantidades pagadas a cuenta de tributo, realizará los ajustes respectivos mediante resolución que se notificará conforme a las normas previstas en el COT.

- Las resoluciones que se dicten conforme al procedimiento previsto en el COT no limitan ni condicionan el ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación atribuidas a la Administración Tributaria.

Objetivos de la Verificación

Los objetivos del proceso de verificación del SENIAT, se encuentran íntimamente ligados a la consecución de sus objetivos, entre ellos: minimizar el nivel de evasión fiscal, generar conciencia tributaria y cumplir con las metas de recaudación impuestas por el Estado venezolano, en tal sentido, a continuación se desarrollan algunos aspectos relacionados con dichos tópicos:

Evasión Fiscal

Existen diversas opiniones con respecto a la evasión tributaria. Para Acedo, (1995:47), "...la evasión es un término que incluye todas aquellas manifestaciones que consisten en la falta de cumplimiento de la prestación de la obligación tributaria".

Según Villegas, H. (2000) en su libro Derecho Penal Tributario, acoge el criterio de Fonrouge, en el sentido de que la evasión no es una figura diferente y que debe tener un carácter meta jurídico, pero afirma que la evasión es un término más amplio que la defraudación, debido a que esta última se obtienen del mismo resultado, pero a través de una conducta denominada fraude.

La evasión fiscal no se encuentra definida expresamente en el Código Orgánico Tributario, pero se puede enmarcar dentro del mismo, a través del

titulo referido a las infracciones y sanciones tributarias, ya que estas normas expresan la esencia de la evasión fiscal como lo es la disminución de las cargas tributarias de los sujetos pasivos y por ende de los ingresos del Fisco Nacional, como consecuencia de una conducta antijurídica e imputable al sujeto pasivo. Por lo antes expuesto, la evasión fiscal distorsiona el valor de las normas tributarias, modificando los efectos que estas pretenden con un diseño y propiciando el sentimiento de inequidad dentro de la sociedad. Pero ninguna sociedad está exenta de evasión fiscal.

Cuadro 3. Características de la Evasión Fiscal

| Función | Descripción |
|---------------|---|
| Antijurídica | Debe concebirse objetivamente con independencia de la culpabilidad, es decir, que si se produce una conducta prohibida según la Ley tributaria, esta acción es independiente a la culpabilidad de su autor. Para Georgetti, el objeto jurídico o el bien jurídico, perjudicado por la acción ilícita del agente, será el patrimonio mismo de la colectividad, cuya gestión tiene a su cargo el ente que aplica el impuesto, de donde resulta que el ente mismo radica el interés que ha sido lesionado por el incumplimiento antijurídico del agente, por lo tanto el objeto sustancial de la evasión fiscal, es el monto del tributo no pagado al fisco, sustrayéndole una fuente de ingresos. |
| Tipicidad | Las infracciones deben recoger con la mayor precisión posible las conductas que se pretenden reprimir, dejando muy poco campo a la interpretación de los funcionarios que tiene a su cargo la aplicación de las sanciones que correspondan a tales conductas, claro sin que sea necesario tipificar todas y cada una de las posibles infracciones que pudieran ser cometidas por los sujetos pasivos de la obligación tributaria. En este sentido, se debe tener claro que no se podrá aplicar sanciones por la analogía de las normas, sino que se hace necesaria una adecuación exacta entre el hecho y el presupuesto de hecho de la norma tributaria. |
| Culpabilidad | Es importante tener en cuenta que las presunciones sobre intención o culpa establecidas en el Código Orgánico Tributario, admiten prueba en contrario y que ellos se refieren al conocimiento por parte del infractor de los fines y resultados de su acción u omisión. Sólo en caso de defraudación fiscal la Administración tendrá que probar el dolo del contribuyente, en los demás casos sólo tendrá que constatar los hechos objetivamente, aun cuando el contribuyente se pueda valer del elemento subjetivo para eximir su responsabilidad. |
| Imputabilidad | Es un elemento que caracteriza a la evasión, aún cuando en ocasiones no deja sin efecto la sanción establecida por el incumplimiento de la norma tributaria, ya que el Código Orgánico tributario se consagra la figura del responsable, que sería en definitiva el sujeto pasivo de la obligación tributaria. La conducta evasora se atribuye a la persona de que la realiza. |

Fuente: Adaptado de Villegas, H. (2000)

Tipos de Evasión Fiscal

De acuerdo con lo expuesto anteriormente con respecto a lo que es la evasión fiscal y las características de la misma, se debe considerar que todas las infracciones tributarias a las que se refiere el Código Orgánico Tributario son tipo de evasión fiscal, dentro de los cuales se destacan los siguientes (Ver Cuadro 4):

Cuadro 4. Tipos de Evasión Fiscal

| Función | Descripción |
|---|---|
| Defraudación | Tipificada en el artículo 116 del Código que establece que “Incorre en defraudación tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño induzca en error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2000 U.T) a expensas del derecho del sujeto activo a la percepción del tributo. |
| Disminución ilegítima de los ingresos tributarios | De acuerdo a lo establecido en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario es “Quien mediante acción u omisión, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116, cause una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales, será sancionado con multa de un veinticinco por ciento (25%) hasta el doscientos por ciento (200%) del tributo omitido. |
| Incumplimiento de deberes relativos al pago de tributos | Referidos específicamente a la obligación de los agentes de retención y percepción, de retener y enterar los tributos correspondientes. |
| Incumplimiento de los deberes formales | Contemplado en el artículo 99 del Código Orgánico Tributario, como la acción u omisión por parte de los sujetos pasivos, que violen las disposiciones establecidas y las dispuestas en las leyes especiales y sus reglamentos. Se castiga por omisión o declaración extemporánea de alguna declaración, por no inscribirse en los registros que lleve la Administración, por omitir los libros y registros especiales exigidos por la ley o no llevarlos conforme a las disposiciones legales y por falta de emisión y entrega de facturas. |

Fuente: Adaptado del Código Orgánico Tributario. (COT., 2001)

Ahora bien, para este estudio se considera que las formas de evadir al Fisco Nacional se detectan de tres formas:

- 1. Defraudación:** cuando la evasión es consecuencia de la idea cierta de engañar al fisco, nos encontramos en presencia de fraude fiscal (o defraudación), que es la ocultación, simulación o cualquier otra

forma de engaño para obtener un beneficio a expensas del Fisco Nacional.

En tal sentido Acedo (2005), aporta la siguiente ideas, "... el fraude, por ser engaño, es una conducta amoral; por causar perjuicio, es una conducta asocial; por vulnerar las normas legales, es un delito". En tal sentido, el delito de fraude está contemplado en todas las áreas del derecho; pueden incurrir en él tanto personas físicas como jurídicas, del mismo modo que la conducta delictiva perjudica tanto a personas físicas como jurídicas".

La defraudación es una forma de evadir las responsabilidades tributarias, por lo tanto es un delito contra todos y cada uno de los ciudadanos, pues el perjuicio causado al Estado se concreta y personaliza en todos los ciudadanos incluido el infractor, es decir, los efectos del incumplimiento de las obligaciones tributarias, como medio para evadir, perjudican a todos los ciudadanos, pero en especial a los que asumen sus responsabilidades sociales y cumplen correctamente sus obligaciones tributarias. Para la Administración Tributaria existe intención de defraudar al Fisco cuando se presentan algunas de las siguientes situaciones (Ver Cuadro 5):

Cuadro 5. Defraudación al Fisco

| Situaciones |
|---|
| ▪ Llevar dos o más juegos de libros con asientos diferentes para la misma contabilidad. |
| ▪ Destruir los libros y registros contables en perjuicio de la determinación tributaria. |
| ▪ Falsificar o forjar facturas y otros documentos que sean pruebas de costos o deducciones. |
| ▪ Falsificar declaraciones de Impuestos. |
| ▪ Presentar diferencias entre libros, registros contables y las declaraciones de impuestos cuando afecten al fisco. |
| ▪ Proporcionar información falsa sobre cualquier elemento constitutivo del hecho imponible. |
| ▪ No emitir facturas de ventas y/o documentos equivalentes que demuestren sus ingresos. |
| ▪ Producir, importar y expender clandestinamente alcohol y especies alcohólicas. |

Fuente: Adaptado del Código Orgánico Tributario (COT., 2001)

- 2. Incumplimiento de deberes como agente de retención y/o percepción de tributos:** el cual se consagra en los artículos 112 al 118 del Código Orgánico Tributario del 2001. en estos se establecen las infracciones y sanciones por no enterar o por dejar de percibir los impuestos a que se está obligado como agente de retención y/o percepción, conforme a las disposiciones legales establecidas en esa materia.
- 3. Incumplimiento de los deberes formales:** que contempla la omisión en la presentación de declaración de impuestos, presentación extemporánea de declaraciones y pago, ni inscribirse en los registros pertinentes o hacerlo con retraso, no llevar libros ni registros especiales o no hacerlo en forma en que lo disponen las leyes y reglamentos especiales en materia tributaria, no emitir facturas, no dar cumplimiento al acta fiscal, y otros deberes formales tipificados en la legislación tributaria Venezolana.

Conciencia Tributaria

Solorzano, (2004:2) señala que “...una condición para fortalecer, la conciencia tributaria es la confianza que un gobierno sea capaz de inspirar al grupo social que dirige, esto incidirá directamente en la formación y desarrollo de una cultura tributaria”. Solo en el caso en que la actitud del gobierno, con respecto a sus políticas de inversión y gastos, será comprendida y aceptada por la colectividad y se considera podrá tener éxito en un esfuerzo de formación hacia este fin.

Otra condición, es una adecuada política de difusión que propenda a la formación o desarrollo de la cultura tributaria, se refiere a los medios utilizados por la administración tributaria para hacer del conocimiento de los contribuyentes como debe cumplir con sus obligaciones fiscales.

No puede esperarse un cumplimiento tributario voluntario y la reducción de la evasión de los tributos sino existe una corriente de comunicación entre

el gobierno y los ciudadanos de un país, de forma tal que estos tengan siempre su obligación frente al Estado.

Esto sería lo que constituye un sistema de difusión, el cual deberá realizarse por todos los medios que la tecnología moderna ha creado al servicio de la comunicación entre los individuos, ya se trate de prensa, televisión, radio, Internet, impresos, o cualquier otro medio adecuado al objetivo que se persiga, a través del se pueda dar información al contribuyente sobre los tipos de tributos, los deberes formales, el destino de los impuestos y la necesidad de su aporte.

Finalmente se quiere hacer referencia al uso de lemas, tan usado en muchas administraciones tributarias, para concluir según Solorzano, (2004)

...que la formación y desarrollo de una cultura tributaria no puede ser el producto de frases hechas, sino que responde a una realidad relacionada con el aprendizaje recibido en el sistema educativo venezolano, a una lealtad del gobierno para gastar los tributos aportados por los contribuyentes, así, como por las orientaciones permanentes que se le deben suministrar en materia tributaria. (p.3).

Todos los objetivos mencionados anteriormente, contribuyen con el cumplimiento de los deberes formales y facilitan el control ejercido por la Administración Tributaria.

Recaudación tributaria

La recaudación tributaria, es uno de los objetivos entre los cuales, la Administración tributaria, ha hecho mayor empeño, pues tal como lo demuestran cifras publicadas en la página Web del Seniat, las metas de recaudación durante los últimos cinco (5) años, han superado las expectativas trazadas por la propia administración. De allí que, Cabello, (2009), afirme públicamente a través de diarios de circulación nacional que la meta de recaudación de impuestos para el primer semestre del año 2009 por

parte Seniat fue superada. Señaló que:

... a pesar de todo el desastre económico mundial que se ha tenido en los últimos meses, Venezuela ha tenido mejor cuantía, tan es así, que nosotros observamos que estamos cerrando el primer semestre del año 2009, y ya la meta de recaudación fue superada desde la semana pasada.

De igual modo, Cabello subrayó en la entrevista, que el organismo continuará en una constante supervisión, para mantenerse como el ente regulador que va a lograr que los distintos sectores económicos cumplan con las obligaciones que tienen con el país en el pago de los tributos.

Ya para el ejercicio fiscal 2010, el SENIAT logró una recaudación de 100,9 por ciento el año pasado, cuando la meta era de 81.580 millones de bolívares (37.944 millones de dólares), añadió el citado funcionario en una nota de prensa. Al respecto, Cabello (2010), explicó que esta última cifra corresponde a ingresos por la renta aduanera, el Impuesto sobre la Renta (ISLR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y otras rentas internas, señaló la nota oficial. En consecuencia, el presupuesto nacional de 2010 determina que el Seniat aportará el 66 por ciento del total de los ingresos del país, lo que equivale a una recaudación neta de 82.480 millones de bolívares (38.362 millones de dólares), indicó el mismo.

Ahora bien, al hablar de recaudación tributaria, existen términos que son vinculantes al hecho de la tributación, los cuales, se encuentran estrechamente ligados al desenvolvimiento de los procesos de verificación, entre estos se encuentran: el hecho imponible y la obligación tributaria; dichos conceptos, se consideran relevantes para esta investigación, por lo cual, se describen a continuación:

El hecho imponible: es descrito según el artículo 36 del COT (2001:14) como "... el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria". El

hecho imponible, se considera ocurrido, cuando:

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.

La obligación tributaria: Según el artículo 13 del COT (2001:8).

...la obligación tributaria surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Al respecto, Viso (2008) comento que:

... la doctrina ha distinguido entre las obligaciones de dinero, o pecuniarias y las obligaciones de valor. Las primeras son aquéllas que no sólo nacen como obligaciones pecuniarias sino que se cumplen mediante la transmisión de la propiedad de una determinada suma de dinero (...) las obligaciones de valor son aquéllas que no nacen como obligaciones pecuniarias, sino que se refieren a un determinado valor, distinto del dinero. Sin embargo, no se extinguen mediante un pago en especie, sino transmitiendo la propiedad de una cantidad de dinero. Las obligaciones de valor presentan así un doble aspecto temporal: en primer lugar, nacen como obligaciones referidas a un valor; posteriormente, ese valor es transformado en una cantidad de dinero, cambiando el objeto de la obligación, por lo que ésta se transforma en una obligación de dinero. La obligación tributaria es una obligación de dar, es decir, de transmitir la propiedad de bienes. Muchos expertos se han preguntado si el objeto de la prestación tributaria es necesariamente una suma de dinero, como sucede generalmente, o si, por el contrario, puede tener por objeto bienes distintos del dinero, a lo cual, la mayoría sostienen que necesariamente el objeto de la prestación debe consistir en una suma de dinero. (p.16).

Sin embargo, la doctrina de Villegas, (2000) señala que:

... si bien lo normal es que la prestación sea dineraria, el hecho de que ella sea in natura no altera la estructura jurídica básica del tributo. Es suficiente que la prestación sea "pecuniariamente valuable" para que constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación de determinado país no disponga lo contrario..."(p.05)

Ahora bien, siendo los sujetos pasivos parte importante de esa relación, descrita en los párrafos anteriores, entre el hecho imponible y la obligación tributaria, a continuación se desarrollan algunos aspectos concernientes a los mismos:

Los Contribuyentes

Según Villegas: "Recibe el nombre convencional de Contribuyente el destinatario legal tributario que debe pagar el Tributo al fisco. Al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal.

Lógicamente, se trata de un deudor a título propio. Es aquel cuya capacidad contributiva tuvo normalmente en cuenta el legislador al crear el tributo, es el *realizador* del hecho imponible y es por consiguiente quien sufre en sus bienes el detrimento económico o tributario".

El Código Orgánico Tributario en su Art. 22 señala:

Son contribuyentes, los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible de la obligación tributaria. Dicha condición debe recaer (Ver Cuadro 6):

Cuadro 6. Contribuyentes

| Condiciones |
|---|
| 1. En las personas físicas, 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. |

Fuente: Adaptado del Código Orgánico Tributario (COT., 2001)

Derechos de los Contribuyentes

A la par de las facultades amplísimas de que está dotado el ente tributario, existen derechos y garantías constitucionales que protegen a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, particularmente a los contribuyentes. Estas normas se encuentran dispersas en nuestra Constitución Nacional y en el ordenamiento jurídico en general. Pittaluga (citado por Delgadillo, L., 2001: 223) las resume de la siguiente manera:

1. Derecho a ser oído.
2. Derecho a la Notificación.
3. Derecho a la formación del expediente administrativo y acceso al mismo.
4. Derecho a la determinación sobre base cierta.
5. Garantía de la presunción de la inocencia.
6. Derecho a la motivación de la decisión.
7. Derecho a la caducidad del procedimiento determinativo.
8. Derecho a invocar la prescripción.
9. Garantía de la Irretroactividad.

A pesar de la claridad de las normas y principios que hemos esbozado, es importante destacar que no existe aun en Venezuela una Ley que proteja los derechos de los contribuyentes o una enunciación expresa de los mismos, como si existe en otros países como por ejemplo en España.

Deberes Formales de los Contribuyentes, Responsables y Terceros

Los deberes que tienen los contribuyentes de este régimen simplificado es el pago que debe ser ejecutado mensualmente en el plazo, forma y condición que establezca la administración tributaria (SENIAT), quien podrá designar como responsables en calidad de agentes de retención o percepción, a quienes por sus funciones publicas o por razones de sus actividades privadas, intervengan en operaciones realizadas con los contribuyentes inscritos en el régimen simplificado. El Ejecutivo Nacional, podrá establecer descuentos por los pagos anticipados.

Los Contribuyentes por otra parte, deben suministrar de forma eventual o periódicamente, la información que con carácter general le requiere el ente Administrativo Tributario. Dicha información será utilizada única y exclusivamente para fines tributarios, debiendo suministrarse en la forma, condiciones y oportunidad que determine la Administración Tributaria (Seniat).

El régimen especial de control es aplicable respecto de los procedimientos de verificación, fiscalización y determinación que se hubieren iniciado antes de la inscripción en el régimen simplificado. Este control no se aplicará al régimen simplificado cuando los contribuyentes hubieren presentado declaraciones de los impuestos sobre la renta, activos empresariales y al valor agregado y ejecutado la totalidad del pago o autoliquidación.

Según el Código Orgánico Tributario, 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 (Ver Cuadro 7):

Cuadro 7. Cumplimiento de los Deberes Formales

| Descripción | |
|--|--|
| 1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos | 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. |
| | Inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones. |
| | 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. |
| | Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales. |
| | 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. | |

Fuente: Adaptado del Código Orgánico Tributario (COT., 2001)

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.

Las declaraciones o manifestaciones que se formulen se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriban, los profesionales que emitan dictámenes técnicos o científicos en contradicción con las leyes, normas o principios que regulen el ejercicio de su profesión o ciencias serán sujetos a cualquier sanción establecida en el Código Orgánico Tributario.

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 el Código, 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 a la sanción prevista en el artículo 103.

La limitación establecida en este artículo no operará:

- 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.

Ahora bien, según las consultas realizadas con expertos en el área tributaria, así como también los comentarios realizados por funcionarios que se desempeñan en el Seniat sector Trujillo, los objetivos que persigue la Administración Tributaria al aplicar procesos de verificación y recaudación, son los siguientes: minimizar el índice de evasión fiscal, generar conciencia tributaria y cumplir con las metas de recaudación. En tal sentido, en las siguientes líneas se desarrollan los conceptos relacionados con éstos objetivos:

Factores que inciden en el pago de los impuestos

Las personas que se encuentran en situaciones consideradas por la ley como hecho imponible son consideradas como contribuyentes de derecho y están obligados a pagar el impuesto, suele ocurrir que quien paga el impuesto no es quien en realidad soporta la carga. Esta carga recae sobre un tercero que es denominado contribuyente de hecho. En los impuestos, tal como lo señala Villegas, H. (2000: 148), "...al consumo la carga impositiva quien la soporta es el consumidor final, pero quien entera al fisco el impuesto es el vendedor". Ahora bien, entre los factores que inciden en el pago de los impuestos, se puede mencionar el siguiente:

Factores Económicos

Para Chiavenato, (1999),

...el ambiente económico no solo le interesa a los negocios cuya misión es la producción y la distribución de bienes y de servicios, también es de la mayor importancia para otros tipos de empresas organizadas. (p. 258).

Algunos de los factores económicos en el ambiente general que puede afectar las prácticas administrativas en una organización pública o privada, son: las tasas de intereses, porcentaje de inflación, cambios en el ingreso

disponible, índices del mercado laboral, y el ciclo económico general.

Este autor realiza una selección de estos factores, entre los cuales están (Ver Cuadro 8):

Cuadro 8. Factores Económicos

| Función | Descripción |
|--------------------|--|
| Capital | Todas las clases de organizaciones necesitan capital: maquinaria, edificios, inventario de bienes, equipo de oficina, herramienta de todo tipo y efectivo. Parte de todo esto lo puede producir la propia organización, sin embargo, las empresas organizadas generalmente resuelven sus necesidades de capital con diversos proveedores, cuyo trabajo es producir los materiales y otros bienes de capital que requiere la organización para operar. Esto significa que todas las clases de operaciones dependen de la disponibilidad y de los precios de los bienes de capital que se necesitan. |
| Trabajo | Otro insumo importante del medio económico es la disponibilidad, la calidad y el precio de la fuerza laboral. En algunas sociedades quizás se cuente con gran número de trabajadores comunes carentes de capacitación y haya escasez de mano de obra altamente entrenada. El precio de la mano de obra también es un factor económico importante para una empresa, aunque la automatización disminuye su alto costo. |
| Niveles de Precios | La parte de insumos de una empresa recibe la clara influencia de los cambios de los niveles de precios. Si estos suben suficientemente rápido, los trastornos en el medio económico, tanto de insumo como en la producción, pueden ser graves. La inflación no solo desequilibra a las empresas, sino que también distorsiona todo tipo de organizaciones por sus efectos sobre los costos de la mano de obra, los materiales y otros artículos. |

Fuente: Adaptado de Chiavenato, (1999)

Empresas

Chiavenato, I. (1999:251): las empresas se definen como una organización donde hay división del trabajo, especialización, jerarquía de los niveles en la organización, la autoridad, la responsabilidad, la coordinación, etc. Todos estos aspectos formales fueron abordados por los autores clásicos en términos normativos y prescriptivos tales como Fayol y Taylor. Cada empresa establece su propia organización en función de sus objetivos, su tamaño, la coyuntura que atraviesa y la naturaleza de los productos que fábrica los servicios que presta. No existen dos empresas idénticas aunque existan ciertos principios y características básicas empleadas como

directrices en el estudio de la organización empresarial.

Clasificación de las Empresas

Según Catacora, F. (2001:60), las empresas se clasifican desde distintos puntos de vista:

Cuadro 9. Clasificación de las Empresas

| Descripción | |
|---|---|
| De acuerdo con la actividad | ▪ Empresas agropecuarias: son aquellas que explotan en grandes cantidades los productos agrícolas y pecuarios. |
| | ▪ Empresas mineras: son las empresas cuyo objetivo principal es la explotación de los recursos que se encuentran en el subsuelo. |
| | ▪ Empresas industriales: son las empresas dedicadas a transformar la materia prima en productos terminados o semielaborados. |
| | ▪ Empresas comerciales: son las empresas que se dedican a la compra y venta de productos; colocan en los mercados los productos naturales, semielaborados y terminados a mayor precio del comprado, para obtener así una ganancia. |
| | ▪ Empresas de servicios: son las empresas que buscan prestar un servicio para satisfacer las necesidades de la comunidad. |
| De acuerdo con el tamaño | ▪ Pequeña empresa: es aquella que maneja escaso material y pocos empleados es por ello que existe una reducida división y especialización del trabajo. |
| | ▪ Mediana empresa: en este tipo de empresa se puede observar una mayor división y especialización del trabajo; en consecuencia, el número de empleados es mayor que el anterior, la inversión y los rendimientos obtenidos ya son considerables. |
| | ▪ Gran empresa: es la de mayor organización. Posee personal técnico especializado para cada actividad. En este tipo de empresa se observa una gran división y especialización del trabajo y la inversión y las utilidades obtenidas son de mayor cuantía. |
| De acuerdo con la procedencia del capital | ▪ Empresas privadas: son las empresas que para su constitución y funcionamiento, necesitan aportes de personas particulares. |
| | ▪ Empresas oficiales o públicas: son las empresas que para su funcionamiento reciben aportes del estado. |
| | ▪ Empresas de economía mixta: son las empresas que reciben aportes de los particulares y del estado. |
| De acuerdo con el número de propietarios | ▪ Empresas individuales: denominadas también empresas unitarias o de propietario único. En ellas aunque una persona es la dueña, la actividad de la empresa se extiende a más personas quienes puedan ser familiares empleados particulares. |
| | ▪ Sociedades: son las empresas de dos o más personas llamadas socios. |

Fuente: Adaptado de Catacora, F. (2001)

Las Pequeñas y Medianas Empresas (PyMEs)

Obedeciendo a la clasificación que hace Catacora, F. (2001) según el tamaño, se presentan algunas particularidades referentes a las Pymes. En el ámbito mundial las pequeñas y mediana empresas (PyME) representan un factor de desarrollo económico, social y cultural percibido como un ente generador de empleos y de productos reconocidos más allá de las fronteras tradicionales.

En Venezuela, como en la mayoría de los países del mundo, la PyME ha venido desempeñando en opinión de Sérvulo. (2001)

... un papel preponderante, no tanto por su crecimiento en unidades empresariales o por su capacidad como generadora de empleos, sino más bien por su especial naturaleza para adaptarse a los cambios que implique el desarrollo de su alto potencial para la innovación y el trabajo colectivo. (p. 9)

Según el enfoque de esta experta, puede decirse que las PyMEs desempeñan un papel fundamental, al representar un porcentaje significativo de las empresas constituidas en el país. Igualmente, este tipo de empresas constituye la principal fuente de empleo y en muchas ocasiones son verdaderas escuelas de capacitación del recurso humano.

Dichas empresas se caracterizan por ser organizaciones productivas, ya que según lo explica Sérvulo, (2001:9) "... éstas se constituyen en el primer eslabón de una cadena de producción de bienes y servicios que va elevando poco a poco el nivel de vida de los habitantes del país". De igual forma, al ser tan numerosas y por su enorme potencial las PyMEs pueden llegar a convertirse en la vanguardia del progreso cuando son eficientes y cuando emplean de la mejor manera las habilidades de sus recursos humanos y el capital con que cuentan.

El sector empresarial venezolano, particularmente las PyMEs afrontan ante los retos que el presente demanda, debilidades que deben transformarse en fortalezas, así como reforzar aquellas que le garantizan un

buen comportamiento organizacional y competitividad.

Para Vanegas, (citado por Sérvulo; 2001)

...en el análisis de cuáles son las principales fortalezas y debilidades, es necesario tomar en consideración el rol determinante que ha tenido el Estado, mediante sus tributaciones, cargas impositivas, política cambiaria, tratados, convenios y programas económicos poco consistentes que han desmotivado la inversión, y ha conllevado al cierre de muchas empresas. (p.10).

Para este autor, muchas son las PyMEs, que no se han adaptado a los requerimientos que el entorno venezolano actual exige para ser competitivo y mantienen una estructura organizacional no acorde a lo que se necesita para alcanzar el éxito. A ello se agrega, al hecho de que aunque las universidades venezolanas gradúan a miles de profesionales al año, la dedicación al estudio y la investigación es poca, teniendo profesionales que se quedan con lo que aprenden en pregrado, y al pasar a formar parte de una empresa carecen de elementos de motivación que puedan generar cambios, además de no contar con personal técnico altamente capacitado, que permita generar innovación, creatividad.

Asimismo la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV., 2007) a través del Boletín de Adopción VEN-NIF N° 1 establece que para la categorización de Pequeñas y Medianas Entidades, se tomarán en consideración cualquiera de los parámetros siguientes:

- a.** Número de trabajadores promedio anual.
- b.** Volumen de ingresos netos de descuentos, rebajas y devoluciones.

Igualmente, para la clasificación como Pequeña y Mediana Entidad, la misma no debe superar cualquiera de los valores siguientes:

Cuadro 10. Valores para clasificación PyME

| Sector | Parámetro | Valor |
|---------------------|-----------------|--------------|
| Industrial | Trabajadores: | 250 |
| | Ingresos Netos: | 750.000 UT |
| Comercial | Trabajadores: | 500 |
| | Ingresos Netos: | 1.000.000 UT |
| Servicio | Trabajadores: | 100 |
| | Ingresos Netos: | 500.000 UT |
| Agrícola o Pecuario | Trabajadores: | 50 |
| | Ingresos Netos: | 300.000 UT |

Fuente: Adaptado del FCCPV. (2007)

Ahora bien, sobre los aspectos legales que regulan el desempeño de las Pymes, Mora (2003) afirma que;

... uno de los avances que ha tenido el actual gobierno en el apoyo de las pequeñas y medianas empresas se puede evidenciar en el Decreto con Fuerza de Ley para la promoción y desarrollo de la pequeña y mediana industria, publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela bajo el N° 5.552 extraordinario del 12 de noviembre de dos mil uno. (p. 4).

Este experto, describe de manera detallada y desde diferentes perspectivas (jurídica y económica), sobre las diferentes definiciones que conforman el concepto de Pymes, y las cuales se refieren entre otros aspectos, a su funcionamiento, significado, naturaleza como ente jurídico, además del significado del término emprendedor. Todos convergen en que existen parámetros comunes, que tienen que ver con el tamaño de la empresa, en término del número de empleados y de la cantidad de ingresos que ese tipo de empresa genere. No obstante, según lo explicado por Mora (2003):

... en la actualidad, el Gobierno venezolano trata de hacer una distinción clara entre el microempresario y la pequeña y mediana industria. Así cuando estemos en presencia de una Pyme, que sobrepase el criterio establecido en el Decreto con fuerza de Ley para la Creación, Estimulo, Promoción y Desarrollo del Sistema Microfinanciero, entendemos que tímidamente las autoridades competentes tratan de equipararlas a las pequeñas y medianas industrias. (p.6).

Bases Legales

Las bases legales de esta investigación, se encuentran conformadas por los instrumentos jurídicos relacionados con el tema propuesto en la investigación, entre ellas, las siguientes:

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

El artículo 133, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), exhorta a que "... toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasa y contribuciones que establezca la ley". El gobierno tiene derecho a recibir compensación por los servicios vitales que suministra a la ciudadanía para protección, seguridad y bienestar, a saber, la conservación de las vías públicas, la provisión de agencias para hacer cumplir las leyes, tribunales, escuelas, servicios de salud, sistemas postales entre otros. Por este motivo, los ciudadanos y ciudadanas de la república, deben ver correctamente el pago de sus tributos, considerándolo como el pago de una deuda a las autoridades gubernamentales.

En el artículo 316, en sección segunda capítulo II, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), se señala que:

... el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos"

El Gobierno Nacional a través de este artículo le brindará a los contribuyentes una justa carga impositiva, para ello el sistema tributario ha implementado o establecido un sistema de recaudación eficiente para lo cual goza de autonomía técnica, funcional y financiera que le permita cumplir con

una labor que proteja la economía nacional y permita mejorar la calidad y nivel de vida de la población Venezolana.

Código Orgánico Tributario (C.O.T.)

En Venezuela el vigente Código Orgánico tributario fue promulgado el 17 de Octubre del 2001 según Gaceta Oficial 37.305, este Código representa el pilar fundamental dentro del sistema tributario, en el se describen los principios tributarios que deben ser aplicados en todo el territorio venezolano acordes a los preceptos establecidos en la Constitución de la República, con el que se deroga el texto original de 1982, no obstante mantiene algunos los principios desarrollados por este, y hace énfasis a las facultades del fisco para averiguar, fiscalizar, castigar y percibir impuestos.

Este instrumento jurídico se promulga con el objetivo de fundamentar de manera clara y concisa las normas que permitan la determinación de los tributos, cubriendo así el vacío legal o la diversidad anárquica que podría producirse en el caso de que cada organismo publico organizara sus propias leyes tributaria en detrimento de la segurita nacional.

El artículo 1 de este Código Orgánico Tributario (2001), establece su ámbito de aplicación, y expresa: “las disposiciones de este código orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a la relaciones jurídicas derivadas de esos tributos...y la aplicación supletoria a los tributos de los estados, municipios y a los demás entes de la división político territorial...”, dentro de este mismo instrumento jurídico se implantan las correspondientes sanciones a las violaciones de las normas tributarias especificando y clasificando los ilícitos tributarios como lo indica el Código Orgánico Tributario (2001); en el artículo 99: Constituyen ilícitos formales por el incumplimiento de los deberes siguientes:

1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.
2. Emitir o exigir comprobantes.
3. Llevar libros o registros contables o especiales o especiales.

4. Presentar declaraciones y comunicaciones.
5. Permitir el control de la Administración Tributaria.
6. Informar y comparecer ante la administración tributaria.
7. Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales, y
8. Cualquier otro deber contenido en este Código, en las leyes especiales, sus reglamentos o disposiciones generales de organismos competentes.

Código de Comercio

En el Código de Comercio, (G.O. 475 extraordinaria del 21 de Dic-1955), rige las obligaciones en sus operaciones mercantiles y los actos de comercio, aunque sean ejecutados por no comerciantes; en el libro primero del comercio en general en su título I de los comerciantes, sección II de las obligaciones de los comerciantes, en su artículo 18; define que el registro se hará en un libro de papel de hilo, empastado y foliado, que no podrá ponerse en uso sin la una nota fechada y firmada en el primer folio, suscrita por el Juez y su Secretario o por el Registrador mercantil, en los lugares donde lo haya, en la que conste el número de folios que tiene el libro. Los asientos se harán numerados, según la fecha en que ocurran y serán suscritos por el Secretario del Tribunal o Jefe de la oficina y por el interesado a cuya solicitud se haga el registro.

Se llevara en otro libro empastado un índice alfabético de los documentos contenidos en el registro, a medida que se fueren registrando, con anotación del número que le corresponda y del folio en que se hallan.

Todos los nombres de los interesados que se expresen en el documento que se registrare, se anotará en el índice en la letra correspondiente al apellido.

De la contabilidad mercantil, en su artículo 32; establece que todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad, la cual comprenderá, obligatoriamente, el libro Diario, Mayor y el de Inventario. Podrá llevar además, todos los libros auxiliares que estimare conveniente para el mayor orden y claridad de sus operaciones.

Estos artículos indican que toda empresa esta obligada a llevar un Libro Diario, Mayor e Inventario para registrar todas las operaciones de la empresa los mismos deben ser empastados y foliados, para hacer uso de cada uno de ellos se deben presentar por ante el Registrador Mercantil donde firmará en la primera hoja y constará del numero de folios que tienen. Estos registros deben realizarse día por día o resúmenes mensuales.

Ley de Impuesto Sobre La Renta (ISLR).

El sistema que se implementó en su origen fue Sistema Cедular Mixto, conformado primero por impuestos cedulares básicos, de tarifas proporcionales diferentes según el máximo o mínimo esfuerzo relacionado para obtener la renta y segundo un pago complementario calculado con una tarifa progresiva sobre la renta global, formada por la suma de las rentas cedulares.

La Ley del ISLR, surgió como un mecanismo que se estableció para que el Estado Venezolano obtuviese una mejor participación de la explotación petrolera mediante las concesiones y regalías, entra en vigencia el 1º de enero de 1943, posteriormente esta Ley fue modificada en el año 2001, de acuerdo a la Gaceta Oficial N° 37.305 permitiendo sistematizar todas las normas generales relativas a la tributación nacional, así como también en los aspectos administrativos penal y procesal, con prescindencia de los distintos tributos en particular por lo que se entiende acoplada a lo regulado en el artículo 202 de la constitución vigente y de allí su denominación de Código.

De acuerdo a la nueva Ley que regula el ISLR (2001) en su artículo 7, los contribuyentes que están sujetos al régimen impositivo son los siguientes:

- a. Personas Naturales.
- b. Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.
- c. Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregularidades o de

hecho.

d. Los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalías y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la exportación de minerales, de hidrocarburos o de sus derivados.

e. Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los literales anteriores.

f. Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Venezuela comienza a vivir un proceso de reforma tributaria a partir de 1989, en 1992 se adquieren compromisos con el Banco Mundial y el Banco Interamericano de Desarrollo, donde surgen los proyectos de mejoramiento en materia de recaudación, modernización y fortalecimiento de las aduanas, sustentado en un nuevo diseño tributario que intentó transformar la tributación con la propuesta de cuatro ejes transversales: Impuesto Sobre La Renta (ISLR), el Impuesto a los Activos Empresariales (IAE) (derogado en 2004), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el régimen simplificado de tributación para pequeños contribuyentes, de estos 4 ejes hoy siguen en vigencia solo tres de ellos.

Los principios que lo rigen son el mejoramiento y dominio de la recaudación, la función socioeconómica de los impuestos, los proyectos de Remisión Tributaria y el COT (2001). El estado Venezolano para el año 2000 obtuvo un ingreso fiscal no petrolero menos al 9% del Producto Interno Bruto (PIB), tal cifra lo ubica entre los países con niveles de ingresos tributarios internos más bajos del mundo. De hecho, según la organización de Estados Americanos OEA (2002), los países de América Latina poseen un nivel que oscilan entre el 13% y 20% del PIB y los países del mundo desarrollado entre el 33% y el 50%. En el caso Venezolano, este bajo porcentaje de

recaudación interna, ha llevado al estado venezolano obligado a los diferentes gobiernos a incurrir en altos niveles de déficit fiscal, así mismo la aplicación de ciertos mecanismos de financiamiento, han traído como consecuencia la devaluación de la moneda, el aumento de la deuda pública y la disminución del gasto social e inversión del sector público.

Así mismo el Decreto con rango, valor y fuerza de reforma parcial de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (Gaceta Oficial N° 38.632 de fecha 26 de Febrero de 2007, vigente desde el 01 de marzo de 2007).

En el caso del IVA en su artículo 3 establece, lo que constituyen los hechos imponible, los mismos se mencionan a continuación:

1. La Venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos, así como el retiro o desincorporación de bienes muebles realizado por los contribuyentes de este impuesto,
2. La importación definitiva de bienes inmuebles,
3. La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellas que provengan del exterior, en los términos de esta Ley. También constituyen hecho imponible, el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo 4 de esta Ley.
4. La venta de exportación de bienes muebles corporales,
5. La exportación de servicios.

Definición De Términos Básicos

Contribuyente: Son los sujetos pasivos sobre quienes recae la obligación de abonar un impuesto conforme a la ley que lo regula. Villegas, H. (1998).

Impuesto: Es un gravamen, cargo o tributo que las personas deben pagar al Estado. Tiene carácter obligatorio (coactivo) y no tiene contraprestación inmediata. Se sustenta en leyes y decretos. Villegas, H. (1998).

Recaudación: es el proceso de cobro de los tributos, que considera a las personas que contribuyan en forma equitativa, justa, proporcional, de acuerdo a su aptitud y capacidad económica. Villegas, H. (1998).

Sujeto Pasivo: El obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable. Villegas, H. (1998).

Tributos: Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. Villegas, H. (1998).

Operacionalización de la Variable

| Objetivo General: Analizar el impacto tributario que genera la aplicación de procedimientos de Verificación en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo. | | | | | |
|---|--|--|--|----------------------|--------------------|
| Objetivos Específicos | Variables | Dimensión | Indicadores | Ítems | |
| Identificar los objetivos que persigue la Administración Tributaria al implementar procedimientos de verificación en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo. | IMPACTO TRIBUTARIO QUE GENERA LA APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN | Objetivos de la Verificación | Índices de evasión fiscal Conciencia tributaria Cumplimiento de recaudación | 1,2 3,4 5,6 | |
| Caracterizar los aspectos que condicionan el cumplimiento de los deberes formales en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo. | | Aspectos que condicionan el cumplimiento de los deberes formales | Intercambio de información Regularidad de las verificaciones Desarrollo comercial Estructura financiera | | 1 2 3 4 |
| Determinar el impacto de los procedimientos de verificación en el cumplimiento de los deberes formales en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo. | | Impacto de los procedimientos de verificación en el cumplimiento de los deberes formales | Declaraciones presentadas Cumplimiento de los deberes formales Veracidad de la información y los documentos Emisión de resoluciones | 7 8 9,10 11 | 5 6 7,8 9 |

Fuente: Autora de la investigación (2010).

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

El marco metodológico de toda investigación, abarca lo concerniente a la corriente epistemológica de los estudios cuali cuantitativos y en éste se toma en consideración varios aspectos, entre los cuales están: el tipo y diseño de la investigación, la delimitación de la población, el diseño del instrumento, entre otros puntos que en resumen, delinean la orientación científica de la investigación. De modo tal, que el presente estudio queda delineado metodológicamente según los siguientes aspectos:

Tipo de Investigación

Según lo plantea Ramírez, T. (1999: 84), el objetivo de un estudio descriptivo es realizar una "... descripción, con mayor precisión, de las características de un determinado individuo, situaciones o grupos, con o sin especificación de hipótesis iniciales acerca de la naturaleza de tales características". De allí, que se consideró pertinente seleccionar este tipo de estudio para la presente investigación, por cuanto su objetivo general es: analizar el impacto tributario que genera la aplicación de procedimientos de Verificación en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo.

Para reforzar lo anterior, se encuentra el criterio expuesto por Arias, F. (2004: 22), según el cual, la investigación descriptiva "... consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno o grupo con el fin de establecer su estructura o comportamiento...". Es decir, a través del tipo de estudio descriptivo, se establecieron detalladamente los aspectos más relevantes

relativos al proceso de verificación estudiado.

Diseño de la Investigación

A pesar de la amplia clasificación de las investigaciones de acuerdo a su tipo y nivel, se asume, aquella que permita por su flexibilidad y amplitud, la rápida ubicación de las características que definen de manera general alguno de los rangos propios de la variable objeto de estudio. Asimismo, Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2003:267) señalan que la investigación no experimental "...es aquella que se realiza sin manipular deliberadamente las variables de estudio, además de observar los fenómenos tal y como se dan en su contexto natural para después analizarlo". Así mismo, agrega que en un estudio no experimental "... no se construye ninguna situación, sino que se observan situaciones ya existentes sin ser provocadas por el investigador".

Por ello, el diseño que mejor se adaptó a esta investigación fue el de campo no experimental, ya que según lo expresa Ramírez, T. (1999: 76), "... la investigación de campo es aquel tipo de investigación a través de la cual se estudian los fenómenos sociales en su ambiente natural". De hecho, este diseño, permitió indagar in situ los efectos de la interrelación entre las dimensiones plasmadas en el mapa de variables.

Población

La población se entiende como un subconjunto de elementos que forman parte de un amplio universo; al ahondar al respecto, se logró precisar que Ramírez, T. (1999: 87) la describe "...como el universo, individuo u objeto, que pertenecen a una misma clase por poseer características similares". De acuerdo a este autor, se debe relativizar el tamaño de la

población, para poder definir la muestra, por lo que afirma que “...una población será grande o pequeña de acuerdo con las posibilidades de poder contar con los recursos suficientes para abordarla”. (p. 89).

En tal sentido, para el presente trabajo, la población objeto de estudio estuvo conformada por las PyMEs que se encuentran ubicadas en el municipio Valera, del estado Trujillo. Éstas fueron seleccionadas a través del análisis del Registro de Contribuyentes facilitado por la Alcaldía del municipio Valera.

Muestra

Al analizar la población, se consideró que la misma era amplia, por lo cual, se aplicó la técnica de muestreo aleatorio, la cual según Hernández, et. al (2003:207) “... es un subconjunto de elementos que pertenecen a ese conjunto definido en sus características al que llamamos población”. Con el objeto de realizar un estudio eficiente y eficaz de la población se seleccionó dicha muestra, delimitándola sólo al municipio Valera, en función de obtener un número menor de unidades de análisis y así hacerla mucho más accesible para la recolección de datos.

Ahora bien, para obtener una muestra representativa según el criterio de Ramírez, T. (1999:106) “... es necesario tener claros algunos conceptos relacionados con el tipo de población”, que en este caso se considera finita porque se cuenta con el registro suministrado por la Alcaldía del municipio Valera del estado Trujillo mencionado anteriormente, en el cual se identificaron todos los elementos que conformaron la población objeto de estudio. También, este autor explica lo relacionado al nivel de confianza, el error de muestreo, las proporciones, entre otros. A este respecto, Chávez, N. (1994:166) define la siguiente ecuación para muestras finitas:

$$\frac{4 * N * p * q}{E^2 * (N-1) + 4 * p * q}$$

Donde:

n: es el tamaño muestral que se calculó

4: es una constante

P y q: son las probabilidades de éxito y fracaso que tiene un valor de 50 %, por lo que P y q es igual a 50

N: el tamaño de la población

E ²: es el error seleccionado por la investigadora

Aplicando:

$$n = \frac{(4) \times 69 \times 50 \times 50}{(20)^2 (69-1) + [(4) \times 50 \times 50]}$$
$$n = 18,55$$

Tomando como referencia lo antes mencionado, la muestra quedó conformada por diecinueve (19) PyMEs del municipio Valera, del estado Trujillo, tal como lo señala el resultado que género la fórmula anterior, cuyo sujetos informantes fueron los gerentes de las mismas. De igual forma, para obtener información sobre los objetivos del proceso de verificación, se seleccionaron ocho (08) fiscales que laboran en las Oficinas del Seniat Valera, quienes complementaron mediante su opinión las inquietudes sobre esta dimensión.

Técnica de investigación para la recolección de información

De acuerdo con el propósito de la investigación, se estimó conveniente seleccionar la técnica de la encuesta, considerada por Hurtado, J. (2000: 427) como "... técnica basada en la interacción personal y se utilizan cuando la información requerida por el investigador es conocida por otras personas, o cuando lo que se investiga forma parte de la experiencia de esas personas". Esta técnica posee como instrumentos: el cuestionario, la escala, el diferencial semántico, entre otros.

Instrumento de recolección de datos

En función de los objetivos definidos en el presente estudio, donde se planteó analizar el impacto que genera la aplicación de procedimientos de Verificación en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo, el instrumento que se consideró pertinente fue un cuestionario semi estructurado. El mismo, se planteo a través de preguntas cerradas y de selección múltiple, las cuales fueron redactadas en orden lógico según la operacionalización de la variable y en función de ello se produjo una provechosa interacción, entre los sujetos investigados y la problemática planteada.

Es importante señalar que se aplicaron dos instrumentos, un cuestionario “A” dirigido a los funcionarios de la Administración Tributaria que llevan a cabo procesos de verificación y un cuestionario “B” a los representantes de las PyMEs del municipio Valera (Ver Anexo A).

Validez del instrumento de recolección de datos

La validez, de acuerdo a Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2003:239) “...se refiere al grado en que un instrumento de medición mide realmente la (s) variable (s) que pretende medir”. En tal sentido, la validez del instrumento se determinó mediante el juicio de expertos, a tales efectos, se les hizo entrega de un formato contentivo de la validación del instrumento, la operacionalización de la variable y el planteamiento del problema, en función de ello, los mismos realizaron sus respectivas correcciones y observaciones, asimismo registraron sus opiniones al respecto y determinaron la correspondencia de los objetivos, variable e indicadores con los ítems del instrumento. Una vez revisadas las sugerencias formuladas por los expertos, se produjo la versión definitiva del mismo (Ver Anexo B).

Confiabilidad del instrumento de recolección de datos

Para determinar la confiabilidad del instrumento se utilizó el coeficiente Alfa de Cronbach, que según Hernández, R., y otros (2003:245)

...este coeficiente desarrollado por J.L. Cronbach requiere una sola administración del instrumento de medición y produce valores que oscilan entre 0 y 1, su ventaja reside en que no es necesario dividir en dos mitades a los ítems del instrumento de medición, simplemente se aplica la medición y se calcula el coeficiente.

Para procesar los datos se utilizó el Programa Microsoft Excel, todo esto implicó valorar la consistencia del instrumento según el grado en que su aplicación repetida a las mismas unidades de estudio, en idénticas condiciones produce iguales resultados, dando por hecho que el evento medido no ha cambiado (Ver Anexo C). Para ello, se utilizó el coeficiente Alpha de Cronbach, a través de la fórmula siguiente:

$$\frac{K}{K - 1} \left\{ -1 + \frac{\sum Si^2}{St^2} \right\}$$

Donde:

$K = N^{\circ}$ de Ítems

$\sum si^2 =$ Es la sumatoria de las desviaciones típicas de los indicadores parciales

$st^2 =$ Es la varianza del puntaje total

De igual manera, los autores citados señalan que una manera práctica de interpretar la magnitud de un coeficiente de confiabilidad puede ser guiada por la escala siguiente:

| Rangos | Magnitud |
|-------------|----------|
| 0,81 a 1,00 | Muy Alta |
| 0,61 a 0,80 | Alta |
| 0,41 a 0,60 | Moderada |
| 0,21 a 0,40 | Baja |
| 0,01 a 0,20 | Muy Baja |

Aplicando

Instrumento "A"

$$\begin{matrix} 31 \\ 30 \end{matrix} \left\{ -1 \frac{46,4}{417,3} \right\} = 1,03 \left\{ 1 - 0,11 \right\} \mathbf{0,92}$$

Instrumento "B"

$$\begin{matrix} 26 \\ 25 \end{matrix} \left\{ -1 \frac{84,0}{1584,4} \right\} = 1,04 \left\{ 1 - 0,05 \right\} \mathbf{0,98}$$

El resultado obtenido en ambos casos para la presente investigación, ocupó el primer rango, a través del cual quedó representada la magnitud de la confiabilidad, en otras palabras los cuestionarios fueron altamente confiables.

Procedimiento para el análisis e interpretación de los resultados

Para recontar y resumir los datos obtenidos durante la aplicación del instrumento, se incorporaron algunos lineamientos generales para el análisis e interpretación de los datos, su codificación y tabulación; al igual que la técnica de presentación y el análisis estadístico que se introdujo en los mismos.

Tal como lo señala Ballestrini, M. (2001: 169), "... el propósito del análisis es resumir las observaciones llevadas a cabo de forma tal que proporcionen respuestas a las interrogantes de investigación". Razón por la cual, se consideró pertinente para esta investigación aplicar estadística descriptiva en función de reducir los datos de manera comprensible para poder interpretarlos y responder a las inquietudes planteadas, todo esto con el apoyo del programa Microsoft Excel.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS Y PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS

Los resultados de esta investigación se plasman en las siguientes líneas siguiendo el orden establecido por las dimensiones e indicadores del mapa de variables. En tal sentido, al analizar el impacto tributario que genera la aplicación de procedimientos de Verificación en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo, primero se aborda lo correspondiente a los objetivos que persigue la Administración Tributaria mediante el proceso de verificación, luego se abordan los resultados concernientes a los factores que condicionan el cumplimiento de los deberes formales y por último, se describe el proceso de verificación, tal como se muestra a continuación:

Primera dimensión: Objetivos del proceso de verificación

Tabla 1. Índices de evasión fiscal

| 1A.- ¿Considera usted que uno de los objetivos que persigue la Administración Tributaria al implementar proceso de verificación es reducir los índices de evasión fiscal? | | | |
|---|----|------------|-------------|
| Alternativas de Respuesta | | Frecuencia | Porcentaje |
| a | Si | 8 | 100% |
| b | No | 0 | 0% |
| Totales | | 8 | 100% |

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2008)

Al indagar sobre la reducción de los índices de evasión fiscal, 100% de los encuestados señaló que éste es uno de los objetivos que persigue la Administración Tributaria.

Según los resultados obtenidos, la Administración Tributaria orienta sus

procesos de verificación entre otras cosas, hacia el logro de la reducción de los índices de evasión fiscal, es decir, busca minimizar el número de infracciones y sanciones tributarias que puedan ocasionar cargas tributarias, como consecuencia de una conducta antijurídica e imputable al sujeto pasivo. Tal posición se considera acertada, pues tal como se entiende, al enfilar sus objetivos hacia esta premisa, pueden minimizar los efectos del incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Tabla 2. Incurrencia en evasión fiscal

| 2A.- ¿Considera usted que mediante el proceso de verificación se puede precisar porqué el contribuyente incurre en evasión fiscal? | | |
|--|------------|-------------|
| Alternativas de Respuesta | Frecuencia | Porcentaje |
| a Desconocimiento | 0 | 0% |
| b Omisión | 8 | 100% |
| c Otro | 0 | 0% |
| Totales | 8 | 100% |

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2008)

En cuanto a la incurrencia en evasión fiscal, 100% de los encuestados señaló que mediante el proceso de verificación se puede precisar que esto ocurre por omisión.

Como bien se entiende, la omisión del pago de los tributos tiene que ver tal como lo explica el Código Orgánico Tributario (COT., 2001) con el retraso en el pago de los tributos, lo cual ocurre generalmente por desconocimiento por parte del contribuyente de un deber formal.

Ahora bien, según comentarios ofrecidos por los encuestados, las omisiones generalmente se relacionan con la presentación de declaración de impuestos, presentación extemporánea de declaraciones y pago, no inscribirse en los registros pertinentes o hacerlo con retraso, no llevar libros ni registros especiales o no hacerlo en forma en que lo disponen las leyes y reglamentos especiales en materia tributaria, entre otros deberes formales tipificados en la legislación tributaria venezolana. Lo cierto, es que éste se

convierte en un ilícito, razón por la cual el proceso de verificación ayuda a que el contribuyente no incurra en éste, por lo cual se considera que en esencia, dicho proceso contribuye a minimizar los índices de evasión fiscal.

Tabla 3. Conciencia tributaria

| 3A.- ¿Considera usted que entre los objetivos que persigue la Administración Tributaria se encuentra generar conciencia tributaria? | | | |
|---|--|------------|-------------|
| Alternativas de Respuesta | | Frecuencia | Porcentaje |
| a | Si | 8 | 100% |
| Indique cómo: | | | |
| a1 | A través de visitas previas a los contribuyentes | 0 | 0% |
| a2 | Generando la interacción oportuna entre las partes | 0 | 0% |
| a3 | De manera impositiva | 8 | 100% |
| a4 | Otro | 0 | 0% |
| b | No | 0 | 0% |
| Totales | | 8 | 100% |

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2008)

En lo que respecta a la generación de conciencia tributaria, 100% de los encuestados indicó que la Administración Tributaria contempla esta como uno de sus objetivos.

Vale mencionar al respecto, que todos los funcionarios encuestados coincidieron en cuanto a la percepción que tienen sobre el proceso de verificación para generar conciencia tributaria, así como también, el 100% coincidió en reconocer que la misma se percibe en forma impositiva, lo cual según sus comentarios, obedece a la presión que ejerce la misma Administración para cumplir con las metas de recaudación, lo cual resulta contrario a la opinión que expresa Valero, O. (1999) cuando señala que los procesos asumidos por la Administración Tributaria deben conducir al fortalecimiento de esta condición, mediante la confianza que un gobierno sea capaz de inspirar al grupo social que dirige, ya que esto incide directamente en la formación y desarrollo de una cultura tributaria. En tal sentido se entiende, que aún cuando la Administración Tributaria venezolana ha logrado generar conciencia tributaria en los contribuyentes, la vía de imposición no ha

sido la mejor selección para lograrlo.

Tabla 4. Mejoramiento de la conciencia tributaria

| 4A.- ¿Considera usted que la conciencia tributaria ha mejorado a través de los procesos de verificación efectuado por la Administración Tributaria? | | | |
|---|-------------------------------|------------|-------------|
| Alternativas de Respuesta | | Frecuencia | Porcentaje |
| a | Si | 8 | 100% |
| Indique si esa mejora en la conducta de los contribuyentes ha sido: | | | |
| a1 | Progresiva | 8 | 100% |
| a2 | Poco profunda | 0 | 0% |
| a3 | No ha observado mejora alguna | 0 | 0% |
| b | No | 0 | 0% |
| Totales | | 8 | 100% |

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2008)

En el mismo orden de ideas, 100% de los encuestados considera que la conciencia tributaria ha mejorado mediante los procesos de verificación y que esto se ha logrado en forma progresiva.

Por la respuesta obtenida, se entiende que el proceso de verificación ha contribuido con el tiempo a que los contribuyentes asuman una posición correcta frente a la responsabilidad que éstos tienen con el cumplimiento de sus deberes formales, lo cual en forma paulatina a favorecido a la Administración Tributaria y a los propios contribuyentes.

Tabla 5. Metas de recaudación

| 5A.- ¿Considera usted que la verificación fiscal se lleva a cabo en función de cubrir las metas de recaudación que maneja la Administración Tributaria? | | | |
|---|----|------------|-------------|
| Alternativas de Respuesta | | Frecuencia | Porcentaje |
| a | Si | 8 | 100% |
| b | No | 0 | 0% |
| Totales | | 8 | 100% |

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2008)

En lo que respecta al alcance de las metas de recaudación, 100% de los encuestados afirman que la verificación fiscal ha contribuido al logro de las mismas.

Según los comentarios ofrecidos por los encuestados, las metas de recaudación han ido incrementándose, en la medida en que la Administración

Tributaria ha sido replanteada como un sistema proveedor de ingresos para el Estado venezolano, en ese mismo sentido, los procesos que esta ha emprendido han sido focalizados hacia el cumplimiento de dichas metas.

Tabla 6. Influencia de las metas de recaudación en la aplicación de verificaciones

| 6A.- ¿Considera usted que las metas de recaudación impuestas por el Estado a la Administración Tributaria, influyen en la aplicación de verificaciones hacia los contribuyentes? | | | |
|--|----|------------|-------------|
| Alternativas de Respuesta | | Frecuencia | Porcentaje |
| a | Si | 8 | 100% |
| b | No | 0 | 0% |
| Totales | | 8 | 100% |

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2008)

Al preguntar sobre la influencia de las metas de recaudación en la aplicación de verificaciones, el 100% de los encuestados afirmó que si existía.

Según las consideraciones hechas por los encuestados, existe una relación directa entre las metas de recaudación de ingresos que persigue el Estado y los procesos de verificación y fiscalización que realiza la Administración Tributaria, pues tal como lo mencionaron, para nadie es un secreto que los ingresos provenientes de los tributos se han convertido en una fuente segura de recursos para el Estado, por tanto, siendo la Administración Tributaria un organismo cuyas atribuciones le permiten recaudar ingresos, todos sus procesos están condicionados por la naturaleza de las actividades para lo que fue creado.

Segunda dimensión: Aspectos que condicionan el cumplimiento de los Deberes Formales

Tabla 7. Manejo de información

| 1B.- ¿Tiene usted información sobre los procesos de verificación que realiza la Administración Tributaria? | | | |
|--|----|------------|-------------|
| Alternativas de Respuesta | | Frecuencia | Porcentaje |
| a | Si | 19 | 100% |
| b | No | 0 | 0% |
| Totales | | 19 | 100% |

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2008)

En cuanto a la información sobre los procesos de verificación que realiza la Administración Tributaria, 100% de los encuestados indicó que maneja información al respecto.

Esta respuesta indica, que los sujetos encuestados se encuentran al tanto de los procedimientos que lleva a cabo la Administración Tributaria, lo cual se considera ventajoso, pues ésta particularidad les minimiza el riesgo de cometer ilícitos o incurrir en el desacato a la normativa legal tributaria.

De igual forma, tener información sobre los procesos de verificación indica que la cultura tributaria en las PyMEs del municipio Valera del estado Trujillo, se ha fomentado y a través de la misma, pueden cumplir debidamente con sus deberes formales.

Tabla 8. Regularidad de las verificaciones

| 2B.- ¿De cuántas verificaciones ha sido objeto la empresa que usted representa? | | | |
|---|----------------------------|------------|-------------|
| Alternativas de Respuesta | | Frecuencia | Porcentaje |
| a | Entre 1 y 3 verificaciones | 19 | 100% |
| b | Entre 4 y 5 verificaciones | 0 | 0% |
| c | Más de 5 verificaciones | 0 | 0% |
| Totales | | 19 | 100% |

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2008)

En relación a la regularidad de los procesos de verificación por parte de la Administración Tributaria a las PyMEs del municipio Valera del estado

Trujillo, según la opinión de los encuestados va desde 1 a 3 verificaciones en un año.

Esto indica dos cosas, la primera, se relaciona con el hecho que la Administración Tributaria ha intensificado el acercamiento hacia el empresariado y mediante el proceso de verificación, el cual se realiza previo al proceso de verificación, logra minimizar la aplicación de multas o sanciones. La segunda, se relaciona con el crecimiento de la conciencia tributaria de los contribuyentes que son objeto de la verificación, pues aún cuando es un proceso impositivo, éste ha contribuido a que despierte un en los contribuyentes una conducta apegada a la normativa legal.

Tabla 9. Desenvolvimiento comercial

| 3B.- ¿Considera usted que los procesos de verificación afectan el desenvolvimiento comercial de su establecimiento? | | | |
|---|----|------------|-------------|
| Alternativas de Respuesta | | Frecuencia | Porcentaje |
| a | Si | 19 | 100% |
| b | No | 0 | 0% |
| Totales | | 19 | 100% |

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2008)

Al preguntar sobre el desenvolvimiento comercial, 100% de los encuestados afirmó que los procesos de verificación generan un impacto en el mismo.

Según lo explicaron los encuestados, los procesos de verificación han tenido una influencia directa en la forma en que las Pymes realizan sus prácticas administrativas, de hecho, admiten en sus comentarios que la aplicación de dicho procesos los ha obligado mejorar organizativamente, en función de responder en forma oportuna ante un proceso de verificación. Más allá de ello, se logró percibir que su queja principal es que sienten que la actitud de quienes emprenden los procesos de verificación no es preventiva, sino impositiva, lo cual, les genera posiciones encontradas en cuanto a la forma como se llevan a cabo estos procesos.

Tabla 10. Repercusión en la estructura financiera

| 4B.- Según su consideración, ¿la empresa ve afectada su estructura financiera mediante la aplicación de este tipo de procesos? | | | |
|--|---|------------|-------------|
| Alternativas de Respuesta | | Frecuencia | Porcentaje |
| a | Si | 19 | 100% |
| Indique cómo: | | | |
| a1 | Ayudan en el cumplimiento de los pagos del impuesto | 0 | 0% |
| a2 | Aumentan la carga impositiva | 19 | 100% |
| a3 | Generan resistencia al pago de los tributos | 0 | 0% |
| a4 | Otro | 0 | 0% |
| b | No | 0 | 0% |
| Totales | | 19 | 100% |

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2008)

En lo que respecta a la aplicación de los procesos de verificación, 100% de los encuestados considera que la estructura financiera de la empresa se ve afectada por los mismos, y que esto se refleja en el aumento de la carga impositiva.

Los encuestados afirman que la aplicación de procesos de verificación afectan su estructura financiera principalmente porque cuando se producen multas o sanciones por omisión de algún deber formal, su flujo de efectivo disminuye, así como también su utilidad contable, pues aunque de manera progresiva los procesos de verificación han mejorado su conciencia tributaria, muchas veces los operativos realizados apuntan sólo al cumplimiento de metas de recaudación, por tanto, se producen operativos intensos donde las empresas son sancionadas, por causas que al margen de considerarse deberes formales, son directrices emitidas a nivel interno por la Administración Tributaria, lo cual, al no estar previsto, aumenta su carga impositiva y genera además efectos negativos en la posición del empresario.

Tercera dimensión: Impacto del proceso de verificación

Tabla 11. Examen de las declaraciones presentadas

| 7A.- ¿Durante los proceso de verificación, usted revisa las declaraciones correspondientes al Impuesto? | | | | | |
|--|----|----------|-------------|-----------|-------------|
| 5B.- ¿Durante los proceso de verificación, la Administración Tributaria revisa las Declaraciones correspondientes a los impuestos? | | | | | |
| Alternativas de Respuesta | | SENIAT | | PyMEs | |
| | | F(i) | P(i) | F(i) | P(i) |
| a | Si | 8 | 100% | 19 | 100% |
| b | No | 0 | 0% | 0 | 0% |
| Totales | | 8 | 100% | 19 | 100% |

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2008)

Con relación al examen de las declaraciones de impuesto presentadas, el 100% de los encuestados demostraron opiniones similares, ya que tanto funcionarios de la Administración Tributaria como empresarios indicaron que durante el proceso de verificación las declaraciones de impuestos son solicitadas y revisadas.

Las respuestas obtenidas, indican que durante los procesos de verificación tanto los contribuyentes, como los funcionarios encargados del mencionado proceso cumplen con lo establecido en el COT (2001), lo cual se considera positivo, pues afirma que se cumple con la normativa legal, sin extralimitar sus competencias; así lo explicaron ambos informantes, destacando que el proceso de verificación se realiza a los fines de confirmar inicialmente si los contribuyentes han realizado sus declaraciones y de ser así, si las mismas son objeto de ajustes o liquidación de diferencias.

Tabla 12. Revisión del cumplimiento de los deberes formales

| 8A.- Al momento de la verificación ¿qué tipo de deberes formales les exige a los contribuyentes? | | | | | |
|--|---|----------|-------|-----------|-------|
| 6B.- Al momento de la verificación ¿qué tipo de deberes formales le fueron exigidos? | | | | | |
| Alternativas de Respuesta | | SENIAT | | P y M Es | |
| | | F (i) | P (i) | F (i) | P (i) |
| a | Facturas de Ventas y Ticket | 8 | 100 % | 19 | 100 % |
| b | Libros de Compra y Venta del IVA | 8 | 100 % | 19 | 100 % |
| c | Original y copia del RIF expuesto en lugar visible | 8 | 100 % | 19 | 100 % |
| d | Notificación realizada a la Admón., Tributaria en caso de modificación en los datos originalmente aportados en el RIF | 8 | 100 % | 19 | 100 % |
| e | Original y copia del documento constitutivo y sus modificaciones debidamente protocolizados en el Registro Mercantil | 8 | 100 % | 19 | 100 % |
| f | Original y copia de las comunicaciones escritas referentes al inicio y cese de actividades | 8 | 100 % | 19 | 100 % |
| g | Comunicaciones escritas de las solicitudes a la imprenta autorizada de la papelería relacionada con la facturación | 8 | 100 % | 19 | 100 % |
| h | Otro | 0 | 0 % | 0 | 0 % |
| Casos Validados | | 8 | | 19 | |

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2008)

Al observar las respuestas ofrecidas por los encuestados, se entiende que durante el proceso de verificación, tanto la Administración Tributaria como los contribuyentes se ciñen a lo establecido sobre los procedimientos previstos en el COT (2001) respecto a la revisión de los deberes formales.

Sin embargo, durante la aplicación de la encuesta se obtuvieron comentarios particulares por parte de los contribuyentes, en los cuales resaltaba el hecho de que algunos funcionarios de la Administración Tributaria, al momento de iniciar el proceso de verificación no exhiben la respectiva autorización emitida por el SENIAT, que los faculta para iniciar dicho proceso; esto ha causado incomodidad entre los contribuyentes, aunque en su afán de cumplir con la normativa legal, éstos observan una actitud calmada y por tanto, le generan a dichos funcionarios, toda la información relacionada con el cumplimiento de los deberes formales, entre ellos: los talonarios de facturas o su relación, los libros de compra y venta, el RIF, entre otros. En tal sentido, se percibe un impacto que no favorece la conciencia ciudadana, lo cual se convierte en una debilidad del sistema de tributación.

Tabla 13. Veracidad de las informaciones y documentos

| 9A.- ¿Durante el proceso de verificación, constatan la veracidad de las informaciones y documentos emitidos mediante sistemas de información manuales o automatizados? | | | | | |
|--|----|----------|-------------|-----------|-------------|
| 7B.- ¿Durante el proceso de verificación del que fue objeto, han constatado la veracidad de las informaciones y documentos emitidos mediante sistemas de información manuales o automatizados? | | | | | |
| Alternativas de Respuesta | | SENIAT | | PyMEs | |
| | | F(i) | P(i) | F(i) | P(i) |
| a | Si | 8 | 100% | 19 | 100% |
| b | No | 0 | 0% | 0 | 0% |
| Totales | | 8 | 100% | 19 | 100% |

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2008)

En lo que respecta a la veracidad de las informaciones y documentos, ambos encuestados indicaron en un 100% que durante el proceso de verificación constatan los mismos mediante los sistemas de información.

Según el análisis realizado a este ítem, se entiende que los funcionarios del SENIAT, al constatar la veracidad de los soportes emitidos, acatan lo dispuesto en el artículo 174 del COT (2001), es decir, fundamentan su revisión en los datos contenidos en los soportes entregado por los contribuyentes. Por su parte, los contribuyentes, confirmaron que ante un operativo de verificación por parte del SENIAT, estos les generan a los fiscales toda la información que tengan a la mando, dado que según explicaron, en algunas ocasiones, las transacciones carecen de soportes que desde la perspectiva de los fiscales resulten suficientes; lo que por lo general, también genera cierta resistencia por parte de los contribuyentes, al momento de ser objeto de este tipo de proceso. En opinión de los funcionarios del SENIAT, su deber es abocarse a realizar los chequeos que consideren pertinentes, pues además de estar facultados para hacerlo, están concientes de que las sanciones pueden minimizarse si se constata la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por los contribuyentes, aun cuando este procedimiento, no cause en los contribuyentes a primera vista, el agrado necesario.

Tabla 14. Comprobación de diferencias

| 10A.- ¿En los casos en que ha efectuado las verificaciones ha conseguido diferencias? | | | | | |
|---|---|----------|-------------|-----------|-------------|
| 8B.- ¿En los casos en que la Administración Tributaria ha efectuado las verificaciones ha constatado diferencias? | | | | | |
| Alternativas de Respuesta | | SENIAT | | PyMEs | |
| | | F(i) | P(i) | F(i) | P(i) |
| a | Si | 8 | 100% | 0 | 0% |
| Indique cómo: | | | | | |
| a1 | En los tributos autoliquidados | 0 | 0% | 0 | 0% |
| a2 | En las cantidades pagadas a cuenta de tributo | 0 | 0% | 0 | 0% |
| a3 | En los libros | 8 | 100% | 0 | 0% |
| a4 | Otro | 0 | 0% | 0 | 0% |
| b | No | 0 | 0% | 19 | 100% |
| Totales | | 8 | 100% | 19 | 100% |

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2008)

Al observar las respuestas ilustradas en la Tabla 14, se entiende que existen diferencias notorias en las mismas. Al indagar al respecto, se encontró que los funcionarios de la Administración Tributaria señalaron que durante los procesos de verificación han encontrado diferencias en las cantidades pagadas a cuenta de tributo, así como también en los registros de los libros contables; por lo cual han procedido a realizar las respectivas notificaciones conforme a las normas previstas en el COT.

Por su parte, los empresarios fueron más reservados al responder a este ítem, indicando que en los casos en que la Administración Tributaria ha efectuado proceso de verificación, éstos han constatado diferencia irrelevantes, más sin embargo, la Administración Tributaria ha generado sanciones por este resultado, por lo que comentaron que este tipo de información es confidencial por tanto, no extendieron su explicación al respecto.

Tabla 15. Emisión de Resoluciones

| 11A.- ¿Considera usted que las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria durante la aplicación de los procedimientos de verificación generan efectos económicos sobre la empresa? | | | | | |
|--|----|----------|-------------|-----------|-------------|
| 9B.- ¿Considera usted que las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria durante la aplicación de los procedimientos de verificación generan efectos | | | | | |
| Alternativas de Respuesta | | SENIAT | | PyMEs | |
| | | F(i) | P(i) | F(i) | P(i) |
| a | Si | 8 | 100% | 19 | 100% |
| b | No | 0 | 0% | 0 | 0% |
| Totales | | 8 | 100% | 19 | 100% |

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2008)

Al preguntar sobre la emisión de resoluciones, el 100% de los encuestados, es decir, tanto funcionarios públicos como empresarios, indicaron que éstas limitan o condicionan su ejercicio fiscal.

Según se entiende, las resoluciones se emiten en caso de que se confirme durante el proceso de verificación que se requiere realizar ajustes o liquidar diferencias sobre el pago de tributos. Si esto se constata, el SENIAT mediante la emisión de resoluciones realizará los ajustes pertinentes. Ahora bien, en esta resolución tal como lo señala el artículo 175 del COT se utiliza para plasmar en ella, el cálculo y el monto que le corresponda cancelar al contribuyente, además de los intereses moratorios y la sanción pecuniaria, equivalente al 10% del tributo o cantidad de tributos omitidos, ello implica que el contribuyente esta obligado a realizar una erogación que puede resultar representativa dependiendo de la omisión hecha por el mismo, lo cual, evidentemente genera un impacto económico para la empresa, ya que se convierte en un gasto no planificado.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Las conclusiones y recomendaciones relacionadas con este estudio, se presentan a continuación:

Conclusiones:

Con respecto a la primera dimensión objeto de estudio, se logró identificar que entre los objetivos que persigue el proceso de verificación aplicado por la Administración Tributaria se encuentran: Minimizar los índices de evasión fiscal, aumentar la conciencia tributaria y cumplir con las metas de recaudación. Según los resultados obtenidos, el proceso de verificación ha tenido resultados positivos en los contribuyentes, particularmente en lo que respecta a la reducción de infracciones y la generación de conciencia tributaria. Sin embargo, la contraposición se genera porque a criterio de los empresarios la mayoría de las acciones tomadas durante los procesos de verificación, están más orientados a cumplir las metas de recaudación que a fomentar conciencia tributaria, sin que ello implique una actitud impositiva.

En otras palabras, los contribuyentes perciben que durante los operativos, el SENIAT, más allá de cumplir con los objetivos que determinan una administración tributaria eficiente, no sólo desde el punto de vista financiero, quedan relegados, pues al realizar acciones que en ocasiones no están acordes a procedimiento del COT, tal es el caso de presentarse en un establecimiento a iniciar un proceso, sin la debida autorización, sus acciones

se inclinan a cumplir sólo con la meta tributaria establecida por el sistema y no a lograr un equilibrio entre las partes, lo cual tiende a mermar en primer término la disposición del contribuyente para formar conciencia tributaria, así como también, el nivel de evasión fiscal aumenta, sobre todo, cuando la tributación se utiliza como herramienta para ejercer presión y no para concientizar sobre la responsabilidad que todos tenemos de ayudar con el gasto fiscal.

En cuanto al segundo objetivo, se pudo precisar que entre los aspectos que condicionan el cumplimiento de los Deberes Formales se encuentran: el intercambio de información entre la Administración Tributaria y los empresarios, el cual ha sido positivo; no obstante, existe una clara tendencia sobre los efectos que el procedimiento de verificación genera, particularmente en el desenvolvimiento comercial y económico de las Pymes, ya que ante la imposición de sanciones por omisión de algún deber formal, su flujo de efectivo disminuye, así como también se afecta la utilidad esperada.

Por último, al abordar lo concerniente al impacto de los procedimientos de verificación, se puede inferir que tanto la Administración Tributaria como los contribuyentes, que en este caso, son los representantes de las Pymes del municipio Valera, se acoplan a dichos procedimiento por tanto y cumplen con una serie de parámetros referidos al examen de las declaraciones presentadas, la revisión de los deberes formales, el sondeo de los sistemas de información y las resoluciones, aunque estos últimos consideren que muchas veces los procedimientos seguidos por los fiscales se exceden de los límites establecidos por la Administración Tributaria, lo cual termina por generar una posición de descontento en los contribuyentes, quienes se sienten afectados por el estrecho seguimiento y las sanciones de las que han sido objeto durante el proceso de verificación.

De manera general se concluye, al analizar el impacto tributario que genera la aplicación de procedimientos de Verificación en las PyMEs del

municipio Valera del estado Trujillo, que los objetivos de la Administración Tributaria se cumplan, siendo objeto de especial atención la importancia que le otorga ésta última al cumplimiento de las metas de recaudación, lo cual afecta de forma directa la generación de conciencia tributaria y la intención de evitar la evasión fiscal, por tanto, se evidencia que los contribuyentes se han visto afectados negativamente por la manera en que los fiscales desarrollan este tipo de procedimiento, ocasionando resistencia inmediata en los contribuyentes al momento de ser objeto de verificación por parte del SENIAT.

Recomendaciones

- La Administración Tributaria debe realizar un mayor número de acercamientos a los empresarios, en función de orientarlos mejor sobre el cumplimiento de sus deberes formales.
- La Administración Tributaria debe reconsiderar el equilibrio entre los objetivos que ésta persigue, en función de minimizar el roce entre el logro de éstos y los contribuyentes.
- Continuar realizando jornadas de capacitación para mejorar la conciencia tributaria.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARIAS, Fidas. (2004). **Introducción a la Técnica de Investigación en la Ciencia de la Administración**. Editorial Trillas. México, D.F.
- ACEDO, German. (1995). **La Elusión y la Evasión Fiscal**. Legis Lec Editores. Caracas. Venezuela.
- BALLESTRINI, Mirian. (2001). **Como se Elabora el Proyecto de Investigación**. BL Consultores Asociados, Servicio Editorial. Caracas, Venezuela.
- BRACHO, Keyla. y MELIÁN, Adriana. (2004). **Evaluación del Proceso de Recaudación de los Tributos Internos en el Seniat**. Tesis de Grado para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad Rafael Beloso Chacín (URBE). Maracaibo, Venezuela.
- CATACORA, Fernando. (2001). **Contabilidad, la base para la Toma de Decisiones**. McGraw-Hill Interamericana de Editores. Caracas. Venezuela.
- CÁRDENAS, Ingrid. (2003). **Evaluación del Cumplimiento de los Deberes Formales Aplicables a los Expendios de Licores al Por Mayor**. Tesis de Grado para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad Católica del Táchira (UCAT). San Cristóbal, Venezuela.
- CABELLO, José. Recaudación Tributaria. [Documento en línea]. Disponible en: www.economía.noticias24.com . Consultado el 28/05/2010.
- CHIAVENATO, Idalberto. (1999). **Introducción a la Teoría General de la Administración**. Quinta Edición. McGraw-Hill Interamericana Editores. México, D.F.
- CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO. (2001). **Gaceta Oficial N° 37.305 Extraordinario de fecha 17 de octubre de 2001**. Caracas, Venezuela.
- CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA. (1999). **Gaceta Oficial N° 36.860 Extraordinario de fecha 30 de Diciembre de 1999**. Caracas, Venezuela
- DECRETO N° 594 (2000). **Cambio de Nombre del SENIAT y Establecimiento de las Intendencias Nacionales de Tributos Internos y Aduanas. 21/12/1999**. Gaceta Oficial N° 31.228 del 05 de Enero del 2000.

- DELGADILLO, Luís. (2001). **Principios de Derecho Tributario**. Tercera Edición. Limusa, Grupo Noriega Editores. México, D.F.
- DIARIO DE LOS ANDES (2007). **Resultado de los Operativos del SENIAT en el estado Trujillo**. [Documento en línea]. Disponible en: www.diariodelosandes.com. Consultado el 25/11/2008.
- FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA. (FCCPV., 2007). **Boletín de Adopción VEN-NIF Nº 1 (BA VEN-NIF 1). Definición de Pequeñas y Medianas Entidades**. Comité Permanente de Principios de Contabilidad. [Documento en línea]. Disponible en: http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/BA_VEN_NIF_1%5B1%5D.pdf. [Extraído en fecha 11 de Marzo de 2008]
- HERNÁNDEZ, Roberto, FERNÁNDEZ, Carlos. y BAPTISTA, Pilar. (2003). **Metodología de la Investigación**. Tercera Edición. McGraw-Hill Interamericana Editores. México.
- HURTADO, Jackeline. (2000). **Metodología de la investigación holística**. IUTP. SYPAL. Caracas, Venezuela.
- HIDALGO, Irma. (2007). **Labor de la división de fiscalización de la Gerencia de Tributos internos de la Región Los Andes en los procedimientos de fiscalización y determinación, en las panaderías y pastelerías de la Parroquia Mercedes Díaz del municipio Valera del estado Trujillo**. Trabajo Especial de Grado. Universidad de Los Andes. Trujillo, Venezuela.
- LEY DEL SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA. (2001). Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nº 37.320 de fecha 08 de Noviembre de 2001**. [Documento en línea]. Disponible en: <http://www.seniat.gob.ve>. [Consultado en fecha 17 de Octubre de 2006].
- MALAVÉ, José. (Ed) (2006). **Evaluación de las Instituciones Públicas Venezolanas**. Revista Debates IESA. Volumen XI, Nº 1. Enero – Marzo 2006. Caracas, Venezuela.

- MELÉNDEZ, Enrique. (2003). **Evaluación del Cumplimiento de los Deberes Formales Contenidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta del Año 2001 y Disposiciones del Código Orgánico Tributario vigente de la Normativa de Precios de Transferencia por parte de los Contribuyentes Especiales de la Región Centro Occidental domiciliados en Barquisimeto Estado Lara.** Tesis de Grado para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado (UCLA). Barquisimeto, Venezuela.
- MONTES, Oswaldo. (2002). **Análisis del Programa de Fiscalización de Gastos de Bebidas Alcohólicas del SENIAT. Barquisimeto. Estado Lara, 2001.** Tesis de Grado para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado (UCLA). Barquisimeto, Venezuela.
- MORA, Freddy. (2003). **El marco jurídico regulatorio de las pequeñas y medianas empresas (Pymes) en Venezuela.** [Artículo en línea]. Disponible en: www.saberula.ve. Consultado el: 18/05/2010.
- NIETO, Rubén. (2005). **La Fiscalización como Medio para Incentivar el Cumplimiento de los Deberes Formales establecidos en la Normativa Tributaria Venezolana.** Tesis de Grado para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad Rafael Beloso Chacín (URBE). Maracaibo, Venezuela.
- NÚÑEZ, Ernesto. y PARRA, Daniel. (2000). **Evaluación del Programa de Fiscalización en Materia del Impuesto al Valor Agregado, programa: “Exija su Factura” y su Incidencia en la Recaudación Fiscal. Caso: Gerencia Regional de Tributos Internos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.** Tesis de Grado para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad Rafael Beloso Chacín (URBE). Maracaibo Estado Zulia, Venezuela.
- PITTALUGA, Luís. (2006). **Principios Constitucionales de la Tributación.** Colección Jurisprudencia 1. Fraga Sánchez y Asociados. Caracas, Venezuela.
- PULIDO, José. (2005). **Los primeros recaudadores. Orígenes universales de la tributación.** Editorial Tamher, C.A. Caracas Venezuela.

RAMÍREZ, Tulio. (1999). **Como Hacer un Proyecto de Investigación. Guía Práctica**. Primera Edición. Editorial Panapo de Venezuela. Caracas, Venezuela.

RESOLUCIÓN N° 320. (1999). **Normas de Impresión y Emisión de Facturas y Otros Documentos**. Caracas, Venezuela.

SERVICIO NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SENIAT). Gaceta Oficial N° 35.427. [Documento en línea]. Disponible en: www.seniat.gob.ve.

SÉRVULO, Alonso. (2001). **PyMe y Financiamiento: Necesidad de un diálogo urgente**. 60 (33). Revista Dinero. N° 72. Grupo Editorial Producto. Caracas, Venezuela.

SOLÓRZANO, Rafael. (2004). **La Modernización del Sistema Tributario Venezolano**. Publicación Técnica del Ministerio de Hacienda Pública. Disponible en: <http://www.fiscalcomunicacion.com>.

TORO HARDY, José. (2005). **Los Tributos como fuente de ingresos para el Estado**. [Documento en línea]. Disponible en: <http://www.gestiopolis.com/canales/financiera/articulos/41/presupuesto.htm>. [Extraído en fecha 17 de Abril de 2009].

VILLEGAS, Héctor. (2000). **Derecho Penal Tributario**. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina.

ANEXOS

ANEXO A
Cuestionarios



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS. ÁREA: RENTAS INTERNAS

CUESTIONARIO A

Dirigido a los funcionarios de la Administración Tributaria que llevan a cabo procesos de verificación

Instrucciones: Seguidamente encontrará una serie de preguntas con diferentes opciones, por favor seleccione con una equis "X" la(s) opción(es) que considere más pertinente(s).

1.- ¿Considera usted que uno de los objetivos que persigue la Administración Tributaria al implementar proceso de verificación es reducir los índices de evasión fiscal?

- a.- Sí
b.- No

Explique porqué: _____

2.- ¿Considera usted que mediante el proceso de verificación se puede precisar porqué el contribuyente incurre en evasión fiscal?

- a.- Desconocimiento
b.- Omisión

c.- Otro. Indique: _____

3.- ¿Considera usted que entre los objetivos que persigue la Administración Tributaria se encuentra generar conciencia tributaria?

- a.- Sí
b.- No

Si su respuesta es afirmativa indique cómo:

- a.1. A través de visitas previas a los contribuyentes
a.2. Generando la interacción oportuna entre las partes
a.3. De manera impositiva
a.4. Otro. Señale: _____

4.- ¿Considera usted que la conciencia tributaria ha mejorado a través de los procesos de verificación efectuado por la Administración Tributaria?

- a.- Sí
b.- No

Si su respuesta corresponde a la opción "a", por favor indique si esa mejora en la conducta de los contribuyentes ha sido:

- a.1- Progresiva
a.2. Poco profunda
a.3. No ha observado mejora alguna

5.- ¿Considera usted que la verificación fiscal se lleva a cabo en función de cubrir las metas de recaudación que maneja la Administración Tributaria?

a.- Sí

b.- No

Explique porqué: _____

6.- ¿Considera usted que las metas de recaudación impuestas por el Estado a la Administración Tributaria, influyen en la aplicación de verificaciones hacia los contribuyentes?

a.- Sí

b.- No

Explique porqué: _____

7.- ¿Durante los proceso de verificación, usted revisa las Declaraciones de impuesto?

a.- Sí

b.- No

8.- Al momento de la verificación ¿qué tipo de deberes formales les exige a los contribuyentes?

a.- Facturas de Ventas y Ticket

b.- Libros de Compra y Venta del IVA

c.- Original y copia del RIF expuesto en lugar visible

d.- Notificación realizada a la Admón., Tributaria en caso de modificación en los datos originalmente aportados en el RIF.

e.- Original y copia del documento constitutivo y sus modificaciones debidamente protocolizados en el Registro Mercantil

f.- Original y copia de las comunicaciones escritas referentes al inicio y cese de actividades

g.- Comunicaciones escritas de las solicitudes a la imprenta autorizada de la papelería relacionada con la facturación.

h.- Otro. Señale: _____

9.- ¿Durante el proceso de verificación, constatan la veracidad de las informaciones y documentos emitidos mediante sistemas de información manuales o automatizados?

a.- Sí

b.- No

10.- ¿En los casos en que ha efectuado las verificaciones ha conseguido diferencias?

a.- Sí

b.- No

Si su respuesta es afirmativa, indique dónde ha encontrado tales diferencias:

a.1.- En los tributos autoliquidados

a.2.- En las cantidades pagadas a cuenta de tributo

a.3.- En los libros

a.4.- Otro. Señale: _____

11.- ¿Considera usted que las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria limitan o condicionan la aplicación de los procedimientos de verificación?

- a.- Sí
- b.- No

Muchas Gracias por su atención y colaboración...



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS. ÁREA: RENTAS INTERNAS

CUESTIONARIO B

Dirigido a los representantes de las PyMEs del municipio Valera

Instrucciones: Seguidamente encontrará una serie de preguntas con diferentes opciones, por favor seleccione con una equis "X" la(s) opción(es) que considere más pertinente(s).

1.- ¿Tiene usted información sobre los procesos de verificación que realiza la Administración Tributaria?

- a.- Sí
b.- No

2.- ¿De cuántas verificaciones ha sido objeto la empresa que usted representa?

- a.- Entre 1 y 3 verificaciones
b.- Entre 4 y 5 verificaciones
c.- Más de 5 verificaciones

3.- ¿Considera usted que los procesos de verificación afectan el desenvolvimiento comercial de su establecimiento?

- a.- Sí
b.- No

Si su respuesta es afirmativa indique por qué: _____

4.- Según su consideración, ¿la empresa ve afectada su estructura financiera mediante la aplicación de este tipo de procesos?

- a.- Sí
b.- No

Si su respuesta es afirmativa, indique si usted considera que éstos:

- a.1. Ayudan en el cumplimiento de los pagos del impuesto
a.2. Aumentan la carga impositiva
a.3. Generan resistencia al pago de los tributos
a.4. Otro. Indique cuál: _____

5.- ¿Durante los proceso de verificación, la Administración Tributaria revisa las Declaraciones correspondientes a los impuestos?

- a.- Sí
b.- No

6.- Al momento de la verificación ¿qué tipo de deberes formales le fueron exigidos?

- a.- Facturas de Ventas y Ticket
- b.- Libros de Compra y Venta del IVA
- c.- Original y copia del RIF expuesto en lugar visible
- d.- Notificación realizada a la Admón., Tributaria en caso de modificación en los datos originalmente aportados en el RIF.
- e.- Original y copia del documento constitutivo y sus modificaciones debidamente protocolizados en el Registro Mercantil
- f.- Original y copia de las comunicaciones escritas referentes al inicio y cese de actividades
- g.- Comunicaciones escritas de las solicitudes a la imprenta autorizada de la papelería relacionada con la facturación.
- h.- Otro. Señale: _____

7.- ¿Durante el proceso de verificación del que fue objeto, han constatado la veracidad de las informaciones y documentos emitidos mediante sistemas de información manuales o automatizados?

- a.- Sí
- b.- No

8.- ¿En los casos en que la Administración Tributaria ha efectuado las verificaciones ha constatado diferencias?

- a.- Sí
- b.- No

Si su respuesta es afirmativa, indique dónde ha encontrado tales diferencias:

- a.1.- En los tributos autoliquidados
- a.2.- En las cantidades pagadas a cuenta de tributo
- a.3.- En los libros
- a.4.- Otro. Señale: _____

9.- ¿Considera usted que las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria limitan o condicionan su ejercicio fiscal como contribuyente?

- a.- Sí
- b.- No

Muchas Gracias por su atención y colaboración. . .

ANEXO B
Constancias de Validación



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS. ÁREA: RENTAS INTERNAS**

SOLICITUD DE VALIDACIÓN

Ciudadano(a): **LCDA. ANA MARIA ROMANO SOSA (MSC)**

Me dirijo a usted con la finalidad de solicitarle su valiosa colaboración para validar los instrumentos que servirán para recabar información para la elaboración del trabajo especial de grado titulado: **IMPACTO TRIBUTARIO QUE GENERA LA APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN EN LAS PYMES DEL MUNICIPIO VALERA DEL ESTADO TRUJILLO**; como requisito parcial para optar al título de Especialista en Ciencias Contables, Mención: Tributos de la Universidad de los Andes.

Anexo a la presente se le entrega el Capítulo I, Cuadro de Variables, Instrumentos y Constancia de Validación.

Gracias por su Colaboración

Atentamente,

Lic. María Alejandra Mejía Daboín
C. I. N°. 13.205.449



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS. ÁREA: RENTAS INTERNAS**

CONSTANCIA DE VALIDACIÓN

Yo, **LCDA. ANA MARIA ROMANO SOSA (MSC)**, de profesión **Contador Público (Msc)**; por medio de la presente hago constar que he revisado y validado los instrumentos presentados por la **Lic. MARÍA ALEJANDRA MEJÍA DABOÍN**; Cédula de Identidad N°. **13.205.449** aspirante al título de Especialista en Ciencias Contables, Mención: Tributos de la Universidad de los Andes; el cual será utilizado para recabar información necesaria para su Trabajo Especial de Grado titulado: **IMPACTO TRIBUTARIO QUE GENERA LA APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN EN LAS PYMES DEL MUNICIPIO VALERA DEL ESTADO TRUJILLO.**

Firma:

Cédula de Identidad: **V-9.164.803**

Fecha: 17-03-2008



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS. ÁREA: RENTAS INTERNAS

SOLICITUD DE VALIDACIÓN

Ciudadano(a): **LCDO. JULIO CESAR ANGEL (ESPECIALISTA)**

Me dirijo a usted con la finalidad de solicitarle su valiosa colaboración para validar los instrumentos que servirán para recabar información para la elaboración del trabajo especial de grado titulado: **IMPACTO TRIBUTARIO QUE GENERA LA APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN EN LAS PYMES DEL MUNICIPIO VALERA DEL ESTADO TRUJILLO**; como requisito parcial para optar al título de Especialista en Ciencias Contables, Mención: Tributos de la Universidad de los Andes.

Anexo a la presente se le entrega el Capítulo I, Cuadro de Variables, Instrumentos y Constancia de Validación.

Gracias por su Colaboración

Atentamente,


Lic. María Alejandra Mejía Daboín
C. I. N°. 13.205.449



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS. ÁREA: RENTAS INTERNAS

CONSTANCIA DE VALIDACIÓN

Yo, **LCDO. JULIO CESAR ANGEL (ESPECIALISTA)**, de profesión **Contador Público (Msc)**; por medio de la presente hago constar que he revisado y validado los instrumentos presentados por la **Lic. MARÍA ALEJANDRA MEJÍA DABOÍN**; Cédula de Identidad N°. **13.205.449** aspirante al título de Especialista en Ciencias Contables, Mención: Tributos de la Universidad de los Andes; el cual será utilizado para recabar información necesaria para su Trabajo Especial de Grado titulado: **IMPACTO TRIBUTARIO QUE GENERA LA APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN EN LAS PYMES DEL MUNICIPIO VALERA DEL ESTADO TRUJILLO.**

Firma: _____

Cédula de Identidad: **V-10.911.103.**

Fecha: 19/03/2008



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS. ÁREA: RENTAS INTERNAS**

SOLICITUD DE VALIDACIÓN

Ciudadano(a): **LCDO. MIGUEL ANGEL VALERA VILLEGAS (MSC)**

Me dirijo a usted con la finalidad de solicitarle su valiosa colaboración para validar los instrumentos que servirán para recabar información para la elaboración del trabajo especial de grado titulado: **IMPACTO TRIBUTARIO QUE GENERA LA APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN EN LAS PYMES DEL MUNICIPIO VALERA DEL ESTADO TRUJILLO**; como requisito parcial para optar al título de Especialista en Ciencias Contables, Mención: Tributos de la Universidad de los Andes.

Anexo a la presente se le entrega el Capítulo I, Cuadro de Variables, Instrumentos y Constancia de Validación.

Gracias por su Colaboración

Atentamente,

Lic. María Alejandra Mejía Daboín
C. I. N° 13.205.449



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS. ÁREA: RENTAS INTERNAS**

CONSTANCIA DE VALIDACIÓN

Yo, **LCDO LCDO. MIGUEL ANGEL VALERA VILLEGAS (MSC)**, de profesión **Contador Público (Msc)**; por medio de la presente hago constar que he revisado y validado los instrumentos presentados por la **Lic. MARÍA ALEJANDRA MEJÍA DABOÍN**; Cédula de Identidad N°. **13.205.449** aspirante al título de Especialista en Ciencias Contables, Mención: Tributos de la Universidad de los Andes; el cual será utilizado para recabar información necesaria para su Trabajo Especial de Grado titulado: **IMPACTO TRIBUTARIO QUE GENERA LA APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN EN LAS PYMES DEL MUNICIPIO VALERA DEL ESTADO TRUJILLO.**

Firma: _____

Cédula de Identidad: **V-12.940.140**

Fecha: 18/03/2008

ANEXO C
Cálculos de la Confiabilidad

| | | Items | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---------|---|-------|---|---|---|---|---|----|---|---|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|
| | | 1 | | | 2 | | | 3 | | | 4 | | | 5 | | 6 | 7 | 8 | | | | | | 9 | 10 | | | | 11 | | |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 | 27 | 28 | 29 | 30 |
| Sujetos | 1 | a | | b | | a | | a3 | | a | a1 | | | a | a | a | a | b | c | d | e | f | g | h | a | a | | | a3 | | a |
| | 2 | a | | b | | a | | a3 | | a | a1 | | | a | a | a | a | b | c | d | e | f | g | h | a | a | | | a3 | | a |
| | 3 | a | | b | | a | | a3 | | a | a1 | | | a | a | a | a | b | c | d | e | f | g | h | a | a | | | a3 | | a |
| | 4 | a | | b | | a | | a3 | | a | a1 | | | a | a | a | a | b | c | d | e | f | g | h | a | a | | | a3 | | a |
| | 5 | a | | b | | a | | a3 | | a | a1 | | | a | a | a | a | b | c | d | e | f | g | h | a | a | | | a3 | | a |
| | 6 | a | | b | | a | | a3 | | a | a1 | | | a | a | a | a | b | c | d | e | f | g | h | a | a | | | a3 | | a |
| | 7 | a | | b | | a | | a3 | | a | a1 | | | a | a | a | a | b | c | d | e | f | g | h | a | a | | | a3 | | a |
| | 8 | a | | b | | a | | a3 | | a | a1 | | | a | a | a | a | b | c | d | e | f | g | h | a | a | | | a3 | | a |

| Alternativas | a | 8 | 0 | 0 | 0 | 8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | 0 | 0 | 0 | 8 | 8 | 8 | 8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | 8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | 80 | | |
|--------------|-----|---|-----|---|-----|---|---|-----|---|-----|-----|---|---|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|---|---|-----|---|-----|-------|-----|----|---|
| | a1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | |
| | a2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| | a3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | 0 | 0 | 0 | 16 | |
| | a4 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| | b | 0 | 0 | 8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| | c | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 |
| | d | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 |
| | e | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 |
| | f | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 |
| g | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | |
| h | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | |
| | 8 | 0 | 8 | 0 | 8 | 0 | 0 | 8 | 0 | 8 | 8 | 0 | 0 | 8 | 8 | 8 | 8 | 8 | 8 | 8 | 8 | 8 | 8 | 8 | 8 | 8 | 8 | 0 | 0 | 8 | 0 | 8 | 168 | | |
| | 5.3 | 0 | 5.3 | 0 | 5.3 | 0 | 0 | 5.3 | 0 | 5.3 | 5.3 | 0 | 0 | 5.3 | 5.3 | 5.3 | 5.3 | 5.3 | 5.3 | 5.3 | 5.3 | 5.3 | 5.3 | 5.3 | 5.3 | 5.3 | 0 | 0 | 5.3 | 0 | 5.3 | 417.3 | | | |
| | 2.2 | 0 | 2.2 | 0 | 2.2 | 0 | 0 | 2.2 | 0 | 2.2 | 2.2 | 0 | 0 | 2.2 | 2.2 | 2.2 | 2.2 | 2.2 | 2.2 | 2.2 | 2.2 | 2.2 | 2.2 | 2.2 | 2.2 | 2.2 | 0 | 0 | 2.2 | 0 | 2.2 | 46.43 | | | |

| | | Items | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--------------|-----|-------|----|---|-----|-----|----|-----|----|---|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|----|-----|-----|----|----|----|-----|----|-------|-----|
| | | 1 | | 2 | | 3 | | 4 | | | 5 | | 6 | | | | | 7 | | 8 | | | 9 | | | | | |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 | |
| Sujetos | 1 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 152 |
| | 2 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 0 |
| | 3 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 19 |
| | 4 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 0 |
| | 5 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 38 |
| | 6 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 19 |
| | 7 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 19 |
| | 8 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 19 |
| | 9 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 19 |
| | 10 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 19 |
| | 11 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 19 |
| | 12 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 19 |
| | 13 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 19 |
| | 14 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 19 |
| | 15 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 19 |
| | 16 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 19 |
| | 17 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 19 |
| | 18 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 19 |
| | 19 | a | a | | | a | a | | a2 | | | a | a | b | c | d | e | f | g | | a | b | | | | | a | 0 |
| Alternativas | a | 19 | 19 | 0 | 0 | 19 | 19 | 0 | 0 | 0 | 0 | 19 | 19 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 19 | 0 | 0 | 0 | 0 | 19 | 304 | |
| | a1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1584 | |
| | a2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 19 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 84.02 | |
| | a3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| | a4 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| b | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 19 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 19 | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| c | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 19 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | | |
| d | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 19 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | | |
| e | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 19 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | | |
| f | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 19 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | | |
| g | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 19 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | | |
| h | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | | |
| | 19 | 19 | 0 | 0 | 19 | 19 | 0 | 19 | 0 | 0 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 0 | 19 | 19 | 0 | 0 | 0 | 19 | | |
| | 30 | 30 | 0 | 0 | 30 | 30 | 0 | 30 | 0 | 0 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 0 | 30 | 30 | 0 | 0 | 0 | 30 | | |
| | 5.3 | 5.3 | 0 | 0 | 5.3 | 5.3 | 0 | 5.3 | 0 | 0 | 5.3 | 5.3 | 5.3 | 5.3 | 5.3 | 5.3 | 5.3 | 5.3 | 0 | 5.3 | 5.3 | 0 | 0 | 0 | 5.3 | | | |