

Algunas notas en torno a la evasión fiscal y sus causas

Michelle AZUAJE PIRELA*

SUMARIO:

- 1. Definición de término evasión fiscal:** 1.1 *Definición doctrinaria.* 1.2 *Definición legal.* 1.3 *Sanciones.*
- 2. Algunas causas de la evasión fiscal:** 2.1 *Problemas actuales:* 2.1.1 *Economía informal.* 2.1.2 *Globalización y comercio electrónico.* 2.1.3 *Paraísos fiscales, legitimación de capitales.* 2.1.4 *Contrabando.* 2.1.5 *Corrupción.* 2.2 *Cultura tributaria.*
- 3. La evasión fiscal en Venezuela.** 3.1 *¿Existe evasión fiscal en Venezuela?* 3.2 *La evasión y las facultades de inspección de la administración tributaria.*

Conclusiones

* La Universidad del Zulia, Abogada, Especialista en Tributación (pendiente por tesis).
Universidad de Alcalá, Reino de España, Máster en Derecho de la Empresa, Estudios de
Postgrado en Arbitraje Comercial Internacional.

1. DEFINICIÓN DE TÉRMINO “EVASIÓN FISCAL”

1.1 DEFINICIÓN DOCTRINARIA

En términos generales, la evasión fiscal o tributaria ha sido entendida como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias legales con el fisco, situación que hace al incumplidor susceptible de recibir las sanciones previstas en la ley, en caso de ser detectada. Autores como Camargo¹ consideran que también se le puede definir como:

(...) la disminución de un monto de tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen, y en cambio sí obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. O bien puede entenderse el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas.

Es posible observar entonces, que la evasión fiscal consiste en el impago de un tributo tras producirse el hecho imponible, o bien en el incumplimiento de una determinada obligación, incurriendo en la consiguiente infracción tributaria y en la posibilidad de ser sancionados.

A la evasión se le distingue de otras figuras como la “elusión”, en la que como su nombre lo indica, se elude la realización del hecho imponible, por medio del fraude a la ley, o el uso de técnicas de economía de opción². Blumenstein, citado por Giuliani³ califica como evasión a la disminución de impuesto resultante de determinada conducta del obligado y comprende tanto la sustracción simple de impuesto, como la sustracción calificada o defraudación, pero excluye el concepto de “elusión”, a la que define como la utilización de formas o estructuras jurídicas autorizadas, con el propósito de aliviar la carga tributaria.

¹ David Francisco Camargo Hernández. *Evasión fiscal: Un problema a Resolver. Edición Electrónica* disponible en: www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/. (Consulta: 04/10/2008).

² Espasa Calpe. *Diccionario Jurídico Lex*. Madrid, Editorial Espasa, 2001; p. 668.

³ Carlos Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero*. Volumen II. Quinta Edición, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1993; p. 680. -

Así pues, autores como Alligham y Sandomo⁴ plantean que la evasión fiscal puede tratarse como un problema de teoría de juegos: el contribuyente se enfrenta a la decisión de evadir o no evadir. Es como una lotería, que se puede comprar o no. Para un individuo racional, la decisión se toma comparando el valor esperado de los beneficios, bastante ciertos, con el valor esperado de los costos, bastante inciertos, asociados con dicha decisión.

1.2 DEFINICIÓN LEGAL

El artículo 317, *in fine*, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV en lo sucesivo) hace referencia a la evasión fiscal al establecer:

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

Expresión ésta que es reiterada en la Disposición Transitoria Quinta de la CRBV en sus numerales 6 y 9, para hacer referencia a una especie de delitos que habría de ser reformado en el Código Orgánico Tributario (COT en adelante) a fin de ser castigado con mayor severidad. Sin embargo, el COT⁵, instrumento normativo que recoge los principales conceptos en materia fiscal en Venezuela, no define específicamente el término “evasión”. Al igual que muchos códigos tributarios a nivel mundial⁶ lo que hace es incluir las diversas especies de ilícitos tributarios que implican evasión (incumplimiento de deberes formales, ilícitos materiales, etc.) y en particular una de las especies o tipos más graves de la misma, como es la *defraudación*.

⁴ En: Fundaudo. *Experto Tributario. Planificación, Evasión y Elusión Fiscal*, 2004. Datos de publicación no disponibles.

⁵ COT publicado según *Gaceta Oficial* N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.

⁶ Tales como el Código Fiscal de Buenos Aires de 1986, Arts. 38 y 41, lo mismo ocurre en Alemania y España, conforme a la Ley 58/2003 General Tributaria se considera infracción tributaria toda transgresión a deberes impuestos por la legislación tributaria en interés de la imposición.

Así el Art. 116 del COT establece:

(...) incurre en defraudación tributaria el que mediante, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño induzca en error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior de dos mil (2.000 U.T.), a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo (...).

En base a lo anteriormente comentado, autores como Buroz Arismendi⁷ consideran que la defraudación es una especie de la evasión fiscal, pero con el añadido del fraude o engaño como *modus operandi*. Y es que, con la defraudación se trata de ocultar, simular y disimular ante la Administración Tributaria la realización de un hecho imponible que ha producido el devengo del tributo.

De la definición anterior, se desprende que para que se configure la defraudación deben concurrir los siguientes elementos: *El sujeto activo*, que es aquel que comete la infracción y que conforme al COT, puede ser un contribuyente o un responsable. *El Sujeto pasivo* a quien se lesionan sus intereses patrimoniales por la violación de las normas legales, por lo general se discute en doctrina si se trata de la administración tributaria o el interés público. Deben utilizarse *artifícios* que pueden consistir en una simulación real, disimulación real o en una maniobra. *El error*: la simulación, disimulación o artificio deben ser idóneos para confundir razonablemente al fisco o a la Administración Tributaria. *Provecho injusto*: la obtención de enriquecimiento indebido injusto o ilegítimo que debe ser superior a dos mil (2.000 U.T.) *Daño*: la ley exige que se verifique un perjuicio al fisco, es decir, debe haber una disminución en la obligación tributaria para que haya una defraudación, así que no basta con la simple ejecución de maniobras con el propósito de evadir si no se logra el fin perfecto. Y finalmente, debe existir *Dolo*: Este elemento, va asociado a la noción de fraude, ya que es necesaria la intención de cometer el ilícito y causar el daño.

De acuerdo a dichos elementos, se observa que este delito puede ser cometido no sólo por los contribuyentes, es decir, aquellos sujetos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible, sino también por los

⁷ Citado por: Rose Parra Rojas, 2006. *Ilícitos Tributarios y Penas Privativas de Libertad*. Caracas, DJ. Editores, 2006; p. 75.

responsables aquellos sujetos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la Ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes⁸. Y no necesariamente, se tratará siempre de la misma persona, ya que uno *podrá ser el que emplea los artificios para lograr el engaño, y el otro será el beneficiario, aquel que obtiene el enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias*⁹ (U.T. en lo sucesivo). Por otra parte, llama poderosamente la atención, el establecimiento de un mínimo de 2.000 U.T. para que se configure este delito, y es que verificados todos los elementos mencionados y sobre todo la materialización del daño al interés público y el dolo o intención de defraudar, parece absurdo que al no concurrir este *quantum* no será aplicable la misma sanción prevista en el artículo en comento, presentándose situaciones tan absurdas como que no será considerado defraudador aquel que obtenga un enriquecimiento inferior a dicho monto, la pregunta es, es más defraudador el que obtiene enriquecimiento por 2.000 U.T. que quien lo obtiene por 1999 U.T. a quien en todo caso, por lo general, le sería aplicable la sanción pecuniaria prevista en el artículo 111 COT ¿Entonces a que obedece ese límite? ¿Qué es lo realmente importante, el monto o el fraude hacia el interés público o a la Administración Tributaria?

1.3 SANCIONES

En virtud del citado artículo 116 COT, el caso más grave y emblemático de evasión, la defraudación, será penada con prisión de seis (6) meses a siete (7) años. Sanción que será aumentada de la mitad a dos terceras partes, cuando se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Por otra parte, cuando se ejecute mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por una cantidad superior a cien unidades tributarias (100 U.T), será penada con prisión de cuatro (4) a ocho (8) años. Asimismo, se prevé otro tipo de ilícitos y sanciones para el resto de las formas de evasión, tales como incumplimiento de deberes formales o ilícitos materiales, etc., en las cuales se habla incluso del cierre temporal de establecimiento.

⁸ Arts. 22 y g 25 COT. *Ob. Cit.*,

⁹ Rose Parra Rojas, *Ob. Cit.*, p. 76.

2. ALGUNAS CAUSAS DE LA EVASIÓN FISCAL

2.1 PROBLEMAS ACTUALES

Conforme a la realidad mundial, puede decirse que entre los flagelos más comunes de evasión están: los contrabandistas, aquellos que se dedican a la economía informal, aquellos que ejercen actividades económicas sin tributar porque el Estado no ha tenido medios de control para detectarlos, también, quienes tributan, pero no lo hacen en debida forma¹⁰. Si bien, claro está, incluso y con mucha frecuencia, son evasores quienes desarrollan su actividad económica de manera formal, valiéndose de entidades sin fines de lucro, empresas fantasmas, etc., las próximas páginas, serán dedicadas a la consideración de algunos casos particulares que pueden ser catalogados como los focos de evasión más importantes en la actualidad, a causa sobre todo del bajo riesgo de ser detectados por el aparato estatal.

2.1.1 Economía informal

La economía informal es un fenómeno caracterizado por el intercambio de bienes y servicios no registrados con exactitud en las cifras y en la contabilidad gubernamental¹¹, esto hace que por lo general dichas actividades no se sujeten al pago de los tributos. De acuerdo con comentarios de Juan Golía, abogado especialista en Derecho Tributario¹², una de las principales fuentes de evasión en Venezuela y que parece ir cada vez en mayor ascenso, la constituye, la economía informal, la cual se ejerce en forma anárquica, es decir, sin ningún tipo de controles –especialmente fiscales– comerciales o sanitarios. Las actividades enmarcadas dentro del rubro de la economía informal, alcanzan casi cualquier tipo de prestación de servicios, se habla incluso de guarderías, enseñanza particular para niños que funcionan sin la debida documentación, lo que impide el control de la Administración Tributaria; o el llamado “mercado negro” en el cual pueden incluirse una gran cantidad de actividades, de diversos tipos. Y abunda, claro está, los “buhoneros”.

¹⁰ David Francisco Camargo Hernández, *Ob. Cit.*

¹¹ http://www.gobiernoenlinea.ve/misc-view/ver_glosario.pag?letra=E (Fecha de la Consulta: 10/10/2008).

¹² Juan Golía Amodio, *Tributación, Evasión y Economía Informal*. Disponible en: <http://www.dinero.com.ve/154/portada/tributos.html>. (Consulta: 05/10/2008).

Particularmente, *de los 5 millones de personas que en Venezuela laboran en actividades informales, 30% se dedica al comercio. Los buhoneros, son un subgrupo al interior del comercio informal y constituyen la punta visible de un enorme iceberg, representado por la cadena que va desde la producción de bienes manufacturados y la importación, pasando por cadenas de distribución, hasta llegar a la venta en las calles. Se dice que sólo en el Distrito Metropolitano de Caracas se ha estimado que existen cerca de 50.000 puestos de buhoneros con sitio fijo*¹³.

En la actualidad, los entes públicos que comienzan a exigir el pago de tributos y a organizar a este tipo de comerciantes, son los gobiernos municipales, tal como ocurre en el Municipio Maracaibo del Estado Zulia.

Cabe preguntarse entonces, según el citado autor, ¿Cuánto percibe –o más bien deja de percibir– el Tesoro Nacional por los miles de millones que genera este tipo de economía? Más allá de ello, además de ser un problema de ineficacia del aparato estatal para crear controles o políticas públicas eficientes, se trata también de un problema de justicia e igualdad. En particular, de justicia tributaria y es que conforme al artículo 316° de la CRBV:

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

Muchas veces, la capacidad económica de un comerciante informal es mayor a la del comerciante formal, pero es éste último el que ve sobre sus hombros la carga de la elevada presión fiscal, quedando vulnerados importantes principios del sistema tributario como los de legalidad, capacidad contributiva, generalidad e igualdad, entre otros.

¹³ Wladimir Zanoni, y María Fernanda García. *El Comercio Informal en Venezuela: Una Introducción al Fenómeno*. Serie Economía Informal en Venezuela N° 1. Centro de Divulgación del Conocimiento Económico. Versión electrónica disponible en: <http://www.cedice.org.ve/archivos/Folleto%20Serie%20econom%C3%ADa%20informal%201.pdf>. (Consulta: 06/10/2008).

2.1.2 Globalización y comercio electrónico

Otro de los problemas que influye notablemente en la actualidad, en lo que al tema de evasión fiscal se refiere, es la globalización y una consecuencia del desarrollo tecnológico asociada a la misma, como es el comercio electrónico y el uso de las nuevas tecnologías de la información (TIC).

En Venezuela como en otros países, las declaraciones de los impuestos más importantes como el IVA y el ISLR no son realizadas de la manera más fiel y exacta, debido al número de operaciones nacionales e internacionales realizadas a través de esta nueva modalidad comercial con una incipiente regulación legal.

Sin ánimos de realizar un tratado sobre la naturaleza del comercio electrónico, conviene precisar que éste término alude a “cualquier forma de transacción comercial en la que un suministrador provee de bienes y servicios a un cliente a cambio de un pago, y donde ambas partes interactúan electrónicamente en lugar de hacerlo por intercambio o contacto físico directo”. De manera que el *e-commerce*, o comercio *on line*, como también se le llama en la doctrina, es el intercambio de bienes y servicios realizado a través de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, habitualmente, con el soporte de plataformas y protocolos estandarizados (correo electrónico, *websites*, boletines electrónicos, tarjetas inteligentes, etc.), entre proveedores, consumidores, administraciones y otras organizaciones para ejecutar transacciones en actividades comerciales, administrativas y de consumo¹⁴.

Se observa pues, que lo novedoso de este sistema radica básicamente, en la plataforma o instrumento utilizado para realizar la transacción y en los medios de pago, lo cual supone que prácticamente no existen fronteras y que muchas de las instituciones y principios tradicionales del derecho tributario podrían no ser aplicables a estas nuevas formas de negociación al no estar clara la regulación y alcance de los mismos. Pero, el mayor problema que supone este fenómeno para la fiscalidad es la reducción en la recaudación, y puede englobarse en el término evasión, porque los hechos impositivos son realizados, sólo que el con-

¹⁴ Bartolomé Borrego. *Fiscalidad del comercio electrónico I*. Disponible en: <http://bartolomeborrego.wordpress.com>. (Fecha de la Consulta: 05/10/2008).

trol y la posibilidad de verificación de la Administración Tributaria se ve dificultada por la legislación existente, así pues esos ingresos no son declarados por los contribuyentes o responsables. Incluso existe quienes se dedican a prestar servicios de diferentes naturaleza *on line* sin poder ser detectados y sin emitir las correspondientes facturas.

Así, los Estados y las organizaciones internacionales y supranacionales, como por ejemplo la Unión Europea y la Organización Mundial del Comercio (OMC), han mostrado su preocupación por el empleo de las nuevas tecnologías de la información en las relaciones comerciales, especialmente, en el ámbito internacional, que puede implicar una baja en la recaudación de los tributos, debido, fundamentalmente, a los problemas siguientes¹⁵:

- a) Calificación de las rentas obtenidas y de las operaciones que se llevan a cabo en el comercio electrónico.
- b) Dificultades en la localización de las actividades comerciales en un entorno telemático.
- c) Problemas que se encuentran las Administraciones Tributarias para controlar las transacciones comerciales electrónicas y luchar contra el fraude en este terreno.

Con el devenir de los años, han ido surgiendo distintas corrientes de opiniones a nivel mundial, que se resumen fundamentalmente, en quienes consideran que el comercio electrónico debe ser “un espacio libre de impuestos”, o bien otra corriente que propone que debe estar gravado por sus correspondientes ingresos, mediante la creación de nuevas figuras tributarias que graven estas operaciones, o bien, mediante la adaptación de la actual normativa fiscal. La solución parece ser la de la adaptación normativa, debido a que la mayoría de las más importantes transacciones comerciales se están celebrando en la actualidad por esta vía. La misma Administración Tributaria, en su proceso de modernización, está incluyendo las declaraciones *on line* y se prevé la incorporación al sistema tributario venezolano, de la Factura electrónica¹⁶. Pero vale decir que todavía se está en mora con respecto a este asunto.

¹⁵ *Ídem*.

¹⁶ Francisco Guerrero María Govea. *El impuesto al Valor Agregado y El Comercio Electrónico en la Legislación Tributaria Venezolana*. En: Revista Electrónica de Estudios Telemáticos V.5, N.2. Maracaibo, 2006.

Sin embargo, cabe mencionar, conforme a todo lo anterior, que en Venezuela ya se han venido adelantando pasos normativos para permitir y regular a su vez, todos estos temas asociados al uso eficiente de las TIC¹⁷, así dentro de lo que se ha llamado el Plan Nacional de Tecnologías de la Información se ha reconocido, que el perfeccionamiento de éstas contribuyen al desarrollo científico, tecnológico y económico de un país:

(...) algunos números pueden proporcionar una idea de la contribución de las TIC en todos los ámbitos de una nación: El 25% del crecimiento de la economía en USA provino del sector de tecnologías de información; El 45% de los empleos que se generen el 2003, vendrán del sector de tecnologías de información; El 6% del PIB es aportado por el sector de tecnologías de información.

En el caso específico de Venezuela, es posible prever beneficios para todos los ciudadanos provenientes de las TIC —dice el citado informe— por ello se ha proyectado la promulgación de una nueva Ley Marco de Firmas Digitales y la Ley Marco de Comercio Electrónico, se incluye en este plan también, la posibilidad de implantación de la Factura Electrónica, con lo cual, se supone se obtendrá:

- a) 70% de reducción de la evasión fiscal [300MMM anuales].
- b) 15% de incremento en nuevos contribuyentes [5MMM].
- c) 1.453% de incremento por la velocidad de recaudación gracias a la Factura Electrónica, lo que implica alrededor de unos 30MMM]¹⁸.

Mientras se está a la espera de esta nueva regulación, cifras importantes de dinero escapan de la recaudación.

¹⁷ Tal es el caso del: Decreto con fuerza de Ley de Mensaje de datos y firmas electrónicas, *Gaceta Oficial* N° 37.148 del 28/02/2001; *Ley Especial contra Delitos Informáticos*, *Gaceta Oficial* N° 37.313, del 30/10/2001.

¹⁸ Fuente: *Plan Nacional de Tecnologías de la Información*: Disponible *on line* en el portal: http://www.gobiernoenlinea.gob.ve/directorioestado/plan_nacional_06.html (Consulta: 13/10/2008)

2.1.3 Paraísos fiscales. Legitimación de capitales.

Un trabajo realizado por el analista en Relaciones Internacionales, Marcos Rodríguez, expone que los paraísos fiscales, llamados por el Fondo Monetario Internacional centros financieros *offshore* o extraterritoriales, ofrecen servicios para el capital propiedad de entidades o personas no residentes, que ya no se limitan a la baja o nula fiscalidad, sino que ofrecen además la obtención de una alta rentabilidad de los fondos depositados para inversiones. Esto se ha constituido en instrumento perfecto para configurar no sólo la evasión fiscal, sino además para facilitar el “lavado” o blanqueo de capitales provenientes de actividades ilícitas.

Los paraísos fiscales, son una de las consecuencias de la globalización, que deriva en una integración de las economías de todos los países en mercados mundiales no regulados, que en las finanzas ha llevado a la supresión de algunos controles en los cambios de divisas y de las regulaciones y controles a los movimientos internacionales de capitales, a través del uso en la actualidad de las nuevas tecnologías de la información.

Continuando con el citado autor, se ha reconocido que los paraísos fiscales, generan básicamente tres grupos de efectos perniciosos para el equilibrio, la equidad y la racionalidad de la economía mundial que requieren su regulación y corrección en aras de una justicia global; además de facilitar el fraude y la evasión fiscal de las grandes fortunas, los paraísos fiscales posibilitan el blanqueo de capitales de origen ilícito y la financiación del terrorismo, contribuyendo asimismo al empobrecimiento de los países del Sur. Así, opina el autor que *tal comportamiento es económicamente ineficiente, socialmente destructivo y profundamente no ético*.

El blanqueo de capitales se instrumenta pues, en procesos complejos e imaginativos para ocultar y camuflar el origen ilegal de cuantías elevadas de dinero, introduciéndolas en los circuitos económicos, nacionales o internacionales, mediante adquisiciones, negocios tapadera o más comúnmente por medio de empresas fantasma¹⁹.

¹⁹ Marcos Rodríguez. *Los paraísos fiscales y la globalización*. Disponible en: <http://www.mailngolavarriense.com/numeros/088/rodriguez.html> <http://www.mailngolavarriense.com/numeros/088/rodriguez.html>. (Fecha de la Consulta: 10/10/2008).

2.1.4 Contrabando

Desde el punto de vista de la tributación aduanera, el contrabando, es la más antijurídica de las conductas y la que acarrea mayor sanción. La Administración Aduanera y Tributaria lo define como un ilícito aduanero, que consiste en la circulación de productos o mercancías que han sido objeto de prohibición legal –como es el caso de la piratería–; o en el comercio que se hace en forma clandestina, contra lo dispuesto en las leyes, para evadir los impuestos fiscales, constituyendo un fraude contra el Fisco Nacional además de afectar otros derechos como los derechos de propiedad intelectual e industrial²⁰. Conforme al artículo 2 de la Ley Especial sobre el delito de Contrabando²¹:

Incurrir en delito de contrabando, y será castigada con pena de prisión de cuatro (04) a ocho (08) años, cualquier persona que mediante *actos u omisiones, eluda o intente eludir la intervención o cualquier tipo de control de la autoridad aduanera*, en la introducción, extracción o tránsito de mercancías al territorio y demás espacios geográficos de la República Bolivariana de Venezuela.

Se observa entonces que, el verbo rector del contrabando es “eludir” (en la acepción común del término esto es: evitar, esquivar, rehusar, rehuir) por lo que no hay contrabando sin elusión²². Asimismo, partiendo de ese tipo se establecen 19 modalidades del delito, entre las cuales se destaca la tenencia, depósito, transporte o circulación de mercancías extranjeras, si no se comprueba su legal introducción al territorio y las cuales son sancionadas con la misma pena del tipo genérico de contrabando.

Si bien se han tomado algunas medidas tales como el plan “Contrabando Cero” del SENIAT (sobre el que se volverá más adelante), las consecuencias del contrabando, superan grandemente al incumplimiento de los deberes formales y a la defraudación.

²⁰ Carlos Asuaje. *El Contrabando*. En: Boletín Aduanero N° 24. Disponible en: http://www.aduanas.com.ve/boletines/boletin_24/contrabando.htm. (Fecha de la Consulta: 06/10/2008).

²¹ *Gaceta Oficial* N° 38.327. De fecha 02/12/2005.

²² *Ibidem*.

Entre los casos más emblemáticos de contrabando se encontraba hace algunos años el de gasolina. En el año 2003, el contrabando de gasolina de Venezuela a Colombia alcanzaba unos 270 millones de dólares al año, flagelo que lucía muy lucrativo debido a la devaluación del bolívar frente al peso colombiano, en ese año la renta aduanera alcanzó el 9.43% del índice de recaudación tributaria y aduanera no petrolera. Para el año 2005, los principales productos que se escapaban por la vía del contrabando, de Venezuela hacia Colombia, eran la gasolina, leche en polvo, mantequilla, arroz, harina precocida, cerveza Polar y cigarrillos, entre otros²³. En esa oportunidad, la recaudación aduanera subió a un 12, 28% y en el año 2007, alcanzó un 16,52%²⁴.

2.1.5 *Corrupción*

No, pues para que un funcionario se quede con el dinero, mejor no pago o pago menos de lo que es, total (...) ²⁵.

Otra de las causas que influye en la evasión fiscal es sin duda, el índice de corrupción, entendida en un sentido general como el abuso de poder en beneficio privado. Problema que no es exclusivo del subdesarrollo, está en todas partes, con independencia de que se trate de un país rico o pobre, industrializado o no. Y puede darse el caso de que el contribuyente evade porque no confía en la ética y moral del funcionario; o bien porque sea él mismo quien propone el acto de corrupción a este último.

Y es que la corrupción es un vicio capital de esta época que muestra su desagradable rostro en todas partes. Es un problema en el que inciden varios aspectos como la religión, las costumbres, el sistema económico, las leyes, el tipo de gobierno, etc. Se halla en la raíz de casi todos los problemas importantes y actúa de manera especialmente devastadora en las regiones más pobres del mundo, donde mantiene atrapados a millones de seres humanos en la miseria, la pobreza, la enfermedad, la

²³ Radio Nacional de Venezuela. *Destacan Efectividad de combate binacional al Contrabando*. Disponible en: <http://www.rnv.gov.ve/noticias/index.php?act=ST&f=4&t=13941>. (Consulta: 11/10/2008).

²⁴ Fuente: Oficina Nacional del Tesoro, SENIAT. *Gerencia de Estudios Económicos Tributarios. Índice de Recaudación Tributaria y aduanera no petrolera del SENIAT años 1994-2007*. Disponible en www.seniat.gov.ve. (Consulta: 06/10/2008).

²⁵ Víctor Regalado. *Evasión Fiscal y Funcionarios Corruptos II Parte*. Disponible on line en el portal: <http://entornofiscal.wordpress.com/2008/01/11/evasion-fiscal-y-funcionarios-corruptos-2a-parte/>. (Consulta: 07/10/2008).

explotación y brutales conflictos²⁶. Este es un problema que muchos opinan nunca desaparecerá, porque en definitiva está asociado al fuero interno de cada individuo, podrá disminuirse pero no eliminarse. Incluso estudios demuestran que a medida que se establecen más controles, mayor será el índice de corrupción:

Como en cualquier otra decisión económica, la alternativa no puede ser todo o nada. En este caso, además, se corre el riesgo de aumentar la corrupción al combatirla. Cada nuevo control, cada nuevo requisito que se introduce añade retrasos (...) el retraso añadido por el control aumenta el incentivo para el corruptor. Ante el aumento de la corrupción se introducen más controles, más retrasos, lo cual incentiva aún más la corrupción y finalmente, se entra en un círculo vicioso²⁷.

En los primeros informes realizados por la organización *Transparency International*, en el año 2002, Venezuela, obtuvo una calificación de 2.5 por las actividades de corrupción que se desarrollaban en el país, estando ubicado en el lugar 84 de 102 países. En la evaluación del año 2003, la calificación en el Índice de Percepción de la Corrupción (IPC) situó a Venezuela en el lugar número 104 de 133 con una calificación de 2.4, y para el año 2007 ocupó el 162 del ranking mundial, 31 de América, con una calificación de 2.0, mientras que para el 2008 fue situado en el lugar número 158 con una calificación de 1.9, pero ya entre 180 países evaluados. En una discusión de los resultados del 2008, el informe explica:

De los 32 países de América incluidos en el Índice de Percepción de la Corrupción (IPC) 2008 de *Transparency International* (TI), 22 obtuvieron una puntuación inferior a 5 sobre un total de 10 puntos, lo que demuestra *un grave problema de corrupción, en tanto 11 países no lograron superar la marca de los tres puntos*, lo que indica que existen niveles de corrupción *desenfrenados*²⁸ —éste sería entonces el caso de Venezuela— (comentarios y resaltado de los autores).

²⁶ Peter Eigen. *Las Redes de la Corrupción*. Barcelona, Editorial Planeta, 2003: p. 16.

²⁷ Salvador Leal. *Teoría del Procedimiento Administrativo*. Caracas, Vadell Hermanos Editores, 2001: p. 23.

²⁸ Transparency International. *Corruption Perceptions Index. Regional Highlights: Americas*. Disponible en: http://transparency.org/policy_research/surveys_indices/cpi/2008/regional_highlights_factsheets. (Consulta: 07/10/2008).

Y continúa expresando el informe, que sus resultados reflejan la triste tendencia que ha afectado a la región durante los últimos años y que persiste actualmente. Las iniciativas anticorrupción parecen haberse paralizado en gran medida. No existe una única solución, y el contexto específico de cada país debe ser analizado independientemente. Canadá es uno de los países con más bajo nivel de corrupción en América, sin embargo, el problema también existe.

Frente a esto, la realidad demuestra que la percepción del ciudadano común hacia los funcionarios fiscales o hacia la Administración Pública en general, no puede ser otra que nefasta y es una percepción que no es producto de la casualidad, sino resultado del accionar de muchos funcionarios que amasaron grandes fortunas a costa de los recursos públicos²⁹. Así pues, el contribuyente considera que para enriquecer los “bolsillos ajenos”, simplemente, enriquece los suyos.

2.2 CULTURA TRIBUTARIA

Vistas las variantes que anteceden, muchos autores son contestes en considerar que el problema de la evasión fiscal paradójicamente es más fácil —o dependiendo del cristal con que se mire— más difícil de lo que parece, porque se reduce a una cuestión de ética y cultura tributaria. Ética y moral, sobre todo de los funcionarios llamados a hacer cumplir las leyes, cultura tributaria del sistema en general, básicamente la que necesitan los contribuyentes.

Como sistema que es al fin, el tributario necesita que todos los miembros que lo componen funcionen de manera armónica, conforme a principios constitucionales como el de Solidaridad, y Generalidad que en base al artículo 133 CRBV, fija un deber, que implica la obligación para todos los habitantes del país de contribuir con el gasto público, el cual es matizado en el artículo 316 *ejusdem*, al señalar que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas, en base a la capacidad contributiva. Estas normas entre otras, recogen lo que es la esencia misma de los tributos. Los cuales, han sido establecidos para coadyuvar con el gasto público *aquellas erogaciones, generalmente*

²⁹ *Ídem.*

*en dinero, que inciden sobre las finanzas del Estado y se destinan al cumplimiento de fines administrativos o económico-sociales*³⁰.

De manera que, el pago de los tributos, habrá de revertirse en beneficio social. Pero la realidad indica que el contribuyente, o no lo sabe o simplemente no lo ve, y es por ello que incumple. Entonces, es conveniente precisar que el problema de la evasión fiscal es un problema de cultura, y es responsabilidad fundamentalmente del Estado desarrollarla³¹. Y así se han adelantando algunos mecanismos por parte por ejemplo del SENIAT que a través de su plan SENIAT en el Aula, se plantea ejecutar acciones orientadas a reforzar la cultura aduanera y tributaria para favorecer la formación de valores ciudadanos. Formar, promover y difundir estrategias didácticas para abordar la conciencia aduanera y tributaria a los docentes y estudiantes del Sistema Educativo Bolivariano, así como comunidades y habitantes en todo el territorio nacional³².

Es bastante frecuente para quienes se dedican a la asesoría fiscal, encontrarse con contribuyentes que visitan sus oficinas con un denominador y objetivo común *“usted sólo dígame ¿cómo hago para no pagar impuestos?”*, y esa tarea que corresponde básicamente al Estado, se convierte ahora en tarea del asesor, que inventando piruetas y maromas, y en una especie de acrobacia tendrá que explicarle al contribuyente, que su pago es obligatorio y se verá redistribuido en beneficio social y que si no paga será sancionado, pero que en todo caso siempre podrá acudir a la vía judicial³³.

A ello vendría la siguiente interrogante, sobre todo en países en los que es difícil creer en la redistribución de las riquezas *¿Entonces, cómo hago para pagar menos?* Y es allí donde surge el dilema para los asesores: evadir o no evadir; ceñirse a la Ley utilizando los mecanismos legales permitidos o finalmente, acudir a la llamada “economía de opción” o elusión. También existen, claro está, los que aún estando cons-

³⁰ Carlos Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero*. Volumen I. Buenos Aires, Editorial Depalma, 1993; p. 206.

³¹ Juan Golía Amodio, *Ob. Cit.*

³² SENIAT. *Educación Aduanera y Tributaria*. Disponible en: http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR CONTENIDO SENIAT/05MENU_HORIZONTAL/5.2EDUCACION TRIBUTARIA. (Consulta: 17/10/2008).

³³ Luis Homes Jiménez. *El abogado Acróbata*. Disponible en: www.martesdeverdad.com. (Consulta: 10/10/2008).

cientes de la naturaleza de la obligación tributaria, deciden incumplir de mala fe, por carecer de civismo local y ahorrarse algún dinero.

La tendencia de las Administraciones Tributarias para contrarrestar la evasión, va de dos extremos opuestos, por un lado está la tendencia a la maximización de las sanciones, y por otro el ampararse en principios que hagan más atractiva a la tributación. Tal es el caso del principio de “comodidad de la imposición” de acuerdo con el cual: deberán estructurarse las disposiciones de cada impuesto, en cuanto a las obligaciones de los sujetos pasivos relacionadas con el cálculo y pago de la deuda tributaria, de manera que se les conceda a éstos todas las facilidades posibles previa observancia de los principios impositivos de rango superior³⁴, ello explica la adopción de sistemas como las declaraciones de impuestos *on line* para que el contribuyente sienta menos la carga que pesa sobre sí.

Finalmente, todo expuesto, se reduce básicamente, en lo dicho por Villegas: el problema de la evasión fiscal es una cuestión de falta de civismo fiscal, de carencia de moral fiscal, de ausencia de solidaridad social, de incomprensión y falta de un microanálisis profundo del problema por parte de contribuyentes que no alcanzan a comprender que el Estado está formado por contribuyentes que, al evadir, se están robando a sí mismos³⁵.

3. LA EVASIÓN FISCAL EN VENEZUELA

3.1 ¿EXISTE EVASIÓN FISCAL EN VENEZUELA?

Visto todo lo anterior, cabe preguntarse, ¿existe realmente evasión fiscal en Venezuela? Y la respuesta es, evidentemente sí. Todos los problemas enunciados y otros, son sólo parte de la respuesta al por qué de la evasión fiscal. Y tal como apuntaba Brito García³⁶, en un artículo

³⁴ Fritz Neumark. *Principios de la Imposición. Segunda Edición*. Traducido por Luis Gutiérrez Andrés. Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales 1994, p. 403.

³⁵ Héctor Villegas. *Derecho Tributario Penal*, en: Horacio García Belsunce (Director): *Tratado de Tributación*, Tomo I, Vol. 2, Editorial Astrea.

³⁶ Luis Brito García. *¿Quiénes pagan y quiénes no pagan impuestos en Venezuela?* Disponible en: <http://www.aporrea.org/ddhh/al13450.html>. (Consulta: 08/10/08).

publicado en el año 2005, en Venezuela existe un conjunto de personas y entes que no pagan sus tributos, particularmente impuestos, o que lo hacen de forma inadecuada a pesar de ser los más favorecidos en la distribución del producto social. Así, este autor detalla que ese grupo viene a ser integrado por:

- Los deudores morosos del Fisco, quienes ya a principios de los noventa debían a éste más de 180.000 millones de bolívares en créditos liquidados y no cancelados (más de la mitad del déficit fiscal de ese entonces).
- Las grandes empresas y grupos de capital, quienes evaden el tributo guardando sus capitales en Fundaciones que, por ser “instituciones sin fines de lucro”, están exoneradas.
- El gran capital bancario, que sólo paga tasas irrisorias por un negocio que se basa en tener en depósito cerca del 60% de los fondos públicos; en el cobro de intereses usurarios y en el aprovechamiento del subsidio que durante décadas tradicionalmente le ha acordado el Estado pagando altos intereses por la aceptación de obligaciones en forma de bonos Cero Cupón, Títulos de Estabilización Monetaria y otras denominaciones.
- Aquellos dueños de inmensos patrimonios y propiedades, puesto que en el país son insignificantes y de dificultoso cobro los impuestos al patrimonio.
- Los grandes patrimonios cuyos bienes aumentan de valor gracias a la infraestructura y servicios aportados por el Estado (tales como vías de comunicación, saneamiento, energía, seguridad, etc.) y que no cancelan un centavo por estas ventajas privilegiadas, pues este país es uno de los pocos en el mundo donde no hay un “impuesto de plusvalía” o contribución de mejoras. *–En la actualidad, este impuesto se encuentra previsto en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, como un impuesto concedido a los municipios*³⁷.

³⁷ Art. 140 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. *Gaceta Oficial* N° 38.204 del 8 de junio de 2005.

- Los usureros beneficiarios de la Deuda Pública, que anualmente extraen al Fisco y a Venezuela magnitudes que oscilan entre los 3.000 y 6.000 millones de dólares, y que gracias a los Tratados contra la Doble Tributación no cancelan un céntimo como impuesto por esa renta producida íntegramente en y por el país.
- Los propietarios venezolanos de grandes depósitos de divisas en el exterior, quienes según estimaciones de diversos organismos internacionales para 1983 habían acumulado cerca de 90.000 millones de dólares en cuentas secretas en otros países (una magnitud que casi triplica el monto de la Deuda Externa) y para el presente quizá han duplicado esa magnitud.
- Las empresas extranjeras y los ciudadanos extranjeros de 22 países favorecidos con los Tratados contra la Doble Tributación, que obtienen ganancias con mano de obra, servicios y recursos naturales venezolanos, pero que pagan sus impuestos sobre esas ganancias en los fiscos de sus países de origen³⁸. (Comentarios y cursivas del autor).

Por otra parte, el citado autor comenta que existe otro grupo, que sí cumple a cabalidad con sus obligaciones, entre los que destaca:

- La totalidad de los asalariados que están por encima del nivel mínimo de exención, cuyo Impuesto sobre la Renta les es descontado irremisiblemente por sus patronos.
- La totalidad de los asalariados de cuyo sueldo se descuentan forzosamente cuotas para el Seguro Social Obligatorio, el Seguro de Paro Forzoso, la cuota de la Ley de Ahorro Habitacional, los diversos Fondos de Pensiones, Montepíos e Institutos de Previsión, las cuotas forzosas de los sindicatos y otras “parafiscalidades”.
- Las personas naturales y las jurídicas –en su mayoría pequeñas y medianas empresas– que pagan otro conjunto de contribuciones nacionales, estatales y municipales, tales como

³⁸ Luis Britto García. *Ob. Cit.*

impuestos sobre sucesiones y donaciones, tasas por servicios, patentes, timbres fiscales y otros.

- La totalidad de los venezolanos, copropietarios indivisos de las riquezas del subsuelo, cuando el Estado vende esos activos de propiedad del pueblo e ingresa el precio al Fisco denominándolo “renta de hidrocarburos” o “renta minera”.
- La totalidad de los consumidores –incluso aquellos que no ganan lo suficiente para comprar la cesta básica– quienes pagan sobreprecios en concepto de Impuesto al Valor Agregado sobre casi todas sus compras, sin seguridad de que los vendedores lo harán ingresar al Fisco.
- Los habitantes de estados y municipios, cuyas autoridades locales incrementan con ferocidad tasas, derechos y patentes.
- Todo el que no se ha inmunizado contra el sistema tributario venezolano adquiriendo otra nacionalidad para quedar protegido contra el pago de impuestos al fisco nacional por un Tratado contra la Doble Tributación³⁹.

Por otra parte, los impuestos más importantes, el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, son los que encabezan los niveles de recaudación. Para el año 2007, el Impuesto Sobre la Renta alcanzó un 29, 52% de la recaudación tributaria y aduanera no petrolera, mientras que el Impuesto al Valor Agregado encabezó el índice con un 49,53%⁴⁰. Estas cifras son por demás, particularmente preocupantes, en el sentido de que quien resulta más golpeado en su economía es probablemente quien menos capacidad económica tiene para soportarla. Y es que al no consultar la capacidad económica –contributiva– real del contribuyente, el IVA se considera como uno de los impuestos más injustos de cualquier sistema tributario. Además de ello, el principal efecto negativo de este tributo es que, provoca inmediatamente un aumento de precios, así se le ha catalogado de inflacionario, porque se entiende que

³⁹ *Ídem*.

⁴⁰ Fuente: Oficina Nacional Del Tesoro, SENIAT. *Gerencia de Estudios Económicos Tributarios. Índice de Recaudación Tributaria y aduanera no petrolera del SENIAT años 1994-2007*. Disponible en www.seniat.gov.ve. (Consulta: 10/10/2008).

ese aumento constituye un costo de producción que se va trasladando, aunque sea por el valor agregado, hasta el consumidor final. El sistema del IVA, permite el traslado del impuesto al precio del producto a aquellos que no van a poder deducirlo, ello sin duda, supone un aumento en el precio y, por lo tanto, un efecto inflacionario⁴¹ que aunado además con la inflación natural de la economía venezolana, recaerá con más fuerza sobre aquellos que menos tienen y esto también orienta a muchos a evadir. Esta es quizás la razón por la cual se ha decidido disminuirlo progresivamente. Pero en definitiva, los esfuerzos deben dirigirse a donde existan mayores índices de capacidad contributiva.

Todo lo expuesto en páginas anteriores, no es más que la evidencia de que en Venezuela no se cumplen a cabalidad ciertos principios como el de justicia tributaria, igualdad, capacidad contributiva, progresividad, entre otros, los cuales sustentan el sistema tributario venezolano. No todos los llamados a pagar impuestos cumplen con su obligación de pago, amparados en el bajo riesgo de ser detectados, y no sólo eso, no todos los contribuyentes cumplen con sus deberes formales, aun y cuando las sanciones por incumplimiento de deberes formales y las fiscalizaciones realizadas por el SENIAT son catalogadas como “feroces” o desproporcionadas.

3.2 LA EVASIÓN Y LAS FACULTADES DE INSPECCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Conforme al principio de Generalidad Tributaria, consagrado en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela⁴² “*toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley*”. Este principio que se manifiesta como un deber de “todos”, es uno de los requisitos indispensables y necesarios de la tributación, en aras de asegurar una correcta recaudación y provecho de los ingresos públicos derivados⁴³. Eso sí, “todos” los llamados a cumplir dicho deber lo harán en función de su capacidad contributiva, de mane-

⁴¹ José Pedro Montero Traibel. *IVA. Análisis del Impuesto al Valor Agregado*. Caracas, Vadell Hermanos Editores, 2000; p. 164.

⁴² Publicada en *Gaceta Oficial Extraordinario* N° 5.453 de la República Bolivariana de Venezuela. Caracas, viernes 24 de marzo de 2000.

⁴³ Alejandro Ramírez Van der Velde, et al. *Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución*. Caracas, Torres Plaz & Araujo Abogados 2000; p. 14.

ra que *si tal capacidad no existe, no debe existir tampoco la exacción, pues ésta sería injusta y confiscatoria*⁴⁴. Cuestión que lleva a considerar otro de los principios constitucionales del sistema tributario venezolano, el cual:

(...) procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, *y deberá sustentarse para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos*⁴⁵". (Destacado de quien escribe).

Así pues, para lograr esa eficiencia que le impone la CNRBV a la Administración Tributaria, ésta debe ampararse en una serie de principios e instrumentos que le permitan alcanzar tales objetivos. Que le permitan recaudar. Y las Administraciones Tributarias modernas han considerado, entre otras técnicas, que lo más adecuado es procurar el llamado "cumplimiento voluntario" de la obligación tributaria. Acto que supone que verificado como haya sido el hecho imponible, y demás circunstancias que indiquen la sujeción al tributo de que se trate, la persona deba particularizar el mandato de la Ley a su caso concreto y posteriormente, pagar el tributo correspondiente si procediere. Se propugna la auto-determinación o autoliquidación. En ese sentido, el artículo 130 del Código Orgánico Tributario establece que:

Los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos previstos en la Ley cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria, deberán *determinar y cumplir por sí mismos* dicha obligación o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario. No obstante, la Administración Tributaria **podrá** proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presuntiva, así como solicitar las medidas cautelares conforme a las disposiciones de este Código (...).

⁴⁴ Luis Fraga Pittaluga. *Principios Constitucionales de la Tributación*. Caracas, Fraga, Sánchez & Asociados 2006; p. 47.

⁴⁵ Art. 316 CNRBV.

La autodeterminación, se realiza pues con fundamento en las declaraciones juradas presentadas por el sujeto pasivo (contribuyente o responsable) manteniendo la Administración Tributaria sus facultades de verificación y rectificación. Así, el declarante llena un formulario, en el cual especifica los aspectos relacionados con el hecho generador, y luego, partiendo de la base imponible y de la aplicación de la alícuota determina el importe del tributo⁴⁶. Debe recordarse que existe también la determinación de oficio, realizada por la Administración, y mixta, aquella que realiza el sujeto pasivo coordinadamente con la Administración. Pero, en todo caso, la declaración jurada, estará regida por el principio de buena fe, a cuya destrucción se dirigirá la actuación fiscal en un procedimiento de inspección. Y es que, de no ser así, de no acudirse a la autodeterminación,

(...) al multiplicarse el número de contribuyentes y tomando en cuenta la complejidad que en muchos casos puede tener la base imponible, se exigiría el empleo de recursos excesivos por parte del Estado para recaudarlos. Eventualmente, se emplearían más recursos para recaudar los tributos que los que se obtendrían de esa labor. En consecuencia, el Estado delega la labor de determinar, liquidar e ingresar el impuesto en manos del propio contribuyente⁴⁷.

Pero, ahora bien, “si el Estado confía en el cumplimiento voluntario de los contribuyentes sin más, terminará en la quiebra”⁴⁸. Porque vistos los fenómenos anteriores, puede observarse que el evasor se ampara en el bajo riesgo de ser detectado. Ello justifica que el Estado entonces, deba vigilar a los contribuyentes para asegurarse de que cumplen con sus obligaciones y que no intentan evadir el pago de impuestos⁴⁹.

⁴⁶ Ernesto Jinesta Lobo. *Naturaleza Jurídica de la Determinación de la Obligación Tributaria*. Disponible en formato digital: <http://www.ernestojinesta.com/ernesto%20jinesta/curriculum%20v%20art.%20rev/NATURALEZA%20JURIDICA%20DE%20LA%20DETERMINACION%20DE.PDF>. (Consulta: 13/10/2008).

⁴⁷ Salvador Leal Wilhelm. *Discrecionalidad y Arbitrariedad en la Inspección Tributaria sobre computadoras*. Revista de Derecho Número 25. Caracas, Tribunal Supremo de Justicia, 2007; p. 368.

⁴⁸ *Idem*.

⁴⁹ Learned Hand, En: Salvador Leal Wilhelm. *Ob. Cit.*

Así pues, la Administración tributaria posee facultades y potestades de fiscalización, verificación, determinación, en general, de inspección, para combatir la evasión. Ello en principio, justifica la existencia de planes como el denominado: “Evasión Cero”:

(...) orientado a desplegar un intenso esfuerzo de concientización a la población, y particularmente a los comerciantes, industriales y contribuyentes especiales, para que cumplan con sus deberes tributarios y de esta manera bajar la evasión fiscal. En una primera etapa sería un plan de divulgación... *no será un plan agresivo de fiscalización...*⁵⁰.

Pero si bien es cierto, que los niveles de evasión deben ser disminuidos, y debe aumentarse la recaudación, vale mencionar de igual forma que conforme al artículo 49 CRBV, durante los procedimientos administrativos que se inicien en base a dichas potestades, deberán observarse todas las garantías del debido proceso. Y además, que la Administración debe abstenerse de actuar cuando los costos de imponer sanciones exceden de los beneficios posibles de la acción, ignorar éstos y otros factores e iniciar simultáneamente demasiados procedimientos traerá como lógica consecuencia que ninguno avance y se acumulen expedientes que nunca se deciden⁵¹. Y que a pesar del aparente aumento en la recaudación los costos sean mayores, dejando sin sentido las tareas emprendidas.

Esto parece perderse de vista en la Administración Tributaria, ya que tal y como se han venido desarrollando las fiscalizaciones por parte del SENIAT, los resultados del llamado Plan Evasión Cero, a pesar de haber incrementado la recaudación en muchas oportunidades, han traído como consecuencia importantes desaciertos; en los que no siempre se considera la proporcionalidad, sobre todo entre una sanción de cierre, y el monto que deja de percibirse para recaudación a consecuencia de dicha sanción, en opinión particular, ello en lugar de fomentar el cumplimiento voluntario o disuadir, genera situaciones cada vez más injustas.

⁵⁰ Alfredo Martínez. *Balance del Plan Evasión Cero. Aciertos y Desaciertos. II Foro Tributario del IDEPROCOP*. Disponible en: http://www.ideprocop.com/foro_abril/Plan%20Evasi%C3%B3n%20Cero.%20Aciertos%20y%20Desaciertos.pdf. (Consulta: 10/10/2008).

⁵¹ Salvador Leal Wilhelm. *Ob. Cit.*, p. 385.

Como el uso arbitrario y muchas veces violatorio del debido proceso de los programas automáticos y aleatorios de fiscalización y los basados en signos exteriores de riqueza que a pesar de que pueden resultar eficaces, fuera de Venezuela, a las primeras se les ha llamado “inspecciones desde el infierno” y han sido prohibidas por ser excesivamente intrusivas⁵². Pues no hay siquiera indicios que justifiquen someter a la persona a la presión que representa una inspección fiscal⁵³.

Si bien es cierto que la tarea de combatir la evasión comprende diversidad de mecanismos que generen en el contribuyente la conciencia en la obligatoriedad del pago y el cumplimiento de los deberes formales, esto no debe llevar al uso arbitrario y desproporcionado de las facultades y potestades de la Administración Tributaria, ya que muchas veces se gasta más en determinar incumplimientos insignificantes sancionados con medidas de cierre, que lo que efectivamente se recauda en virtud de lo dejado de facturar con la adopción de tal medida.

CONCLUSIONES

Se ha visto conforme a lo estudiado que ese fenómeno mundial llamado evasión no es ajeno a Venezuela, en donde evidentemente, existe evasión fiscal, motivado entre otros aspectos, a la globalización y su consecuente eliminación de barreras comerciales. Al uso de las nuevas tecnologías y otra serie de inconvenientes que dificultan al Estado la posibilidad de captar esos índices de capacidad económica y gravarlos. Por otra parte, en Venezuela existe un gran número de ciudadanos dedicados a la economía informal, y a las negociaciones por comercio electrónico; en ese sentido los niveles que se pierden de recaudación son bastante elevados. La corrupción y el contrabando parecieran no tener solución, pues se ha visto que el incremento en los controles, en lugar de acabarlo lo incrementan. Así pues, si bien el Estado no puede combatir del todo este flagelo, es conveniente comenzar a dar pasos para ello. Fomentar la cultura tributaria y no el “terrorismo fiscal” surge como una de las mejores y más económicas alternativas. Pues ha quedado de manifiesto que las políticas desproporcionadas de “evasión cero” se traducen en un desperdicio de recursos del Estado, ya que los ingresos no cubrirán los costos sociales impuestos por el cumplimiento de la norma.

⁵² Morgan, Patricia: *Ob. Cit.*, p. 56.

⁵³ Salvador Leal Wilhelm. *Ob. Cit.*

De esta forma, el mayor esfuerzo de vigilancia para incrementar la recaudación debería dirigirse a los grandes contribuyentes, en la medida en que se respeten los principios que orientan el sistema tributario venezolano previsto en la Constitución de 1999.

Finalmente, ya que ha quedado claro que el problema de la evasión es más que todo un problema de cultura, ésta debe ser fomentada y creada en donde no la hay. No sólo frente a los ciudadanos, sino además frente a los funcionarios públicos, para que no abusen de sus poderes discrecionales, porque en Estados tan corruptos como históricamente ha sido el venezolano, es difícil confiar en una verdadera redistribución de las riquezas. Cobrando vida lo dicho por el Tributarista español Fernando Sainz de Bujanda:

No es posible que el hombre de nuestros días crea en el Estado de Derecho en que vive; ni contribuya con lealtad y diligencia al levantamiento de las cargas públicas, si la Administración no somete rigurosamente sus actos a un orden jurídico que infunda seguridad en sus relaciones con las economías particulares. ¡Cuántas veces el fraude no es, sino una torpe y amarga reacción frente a un Estado en el que se ha perdido la Fe!⁵⁴

⁵⁴ En: Alfredo Martínez; *Ob. Cit.*