



Revista Venezolana de Gerencia
ISSN: 1315-9984
rvgluz@gmail.com
Universidad del Zulia
Venezuela

Responsabilidad por ilícitos y sanciones en el código orgánico tributario venezolano

Villasmil Molero, Milagros; Alvarado Peña, Lisandro; Socorro González, Cecilia
Responsabilidad por ilícitos y sanciones en el código orgánico tributario venezolano
Revista Venezolana de Gerencia, vol. 2, 2019
Universidad del Zulia, Venezuela
Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=29063446015>

Responsabilidad por ilícitos y sanciones en el código orgánico tributario venezolano

Responsibility for illegals and sanctions in the Venezuelan tax organic code

Villasmil Molero, Milagros
Universidad Libre Seccional Barranquilla Colombia,
Colombia
 milagrosd.villasmilm@unilibre.edu.co

Redalyc: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=29063446015>

Alvarado Peña, Lisandro
Universidad del Zulia, Venezuela
 lisandroalvarado5@gmail.com

Socorro González, Cecilia
Universidad del Zulia, Venezuela
 mgs.cecili.fces@gmail.com

RESUMEN:

La materia tributaria se encuentra presente en la mayor parte de las organizaciones, condicionada al cumplimiento de un conjunto de obligaciones y deberes por parte de sus responsables. Así, por medio del análisis del Código Orgánico Tributario y los aspectos teóricos de Celis (2003), se abordó la temática relacionada con la responsabilidad fiscal atribuida a los funcionarios de los organismos del sector público estatal venezolano garantes de la obligación tributaria frente a los delitos fiscales y sus sanciones. El estudio está soportado en un paradigma empírico analítico, enfoque cuantitativo, diseño no experimental y tipo de investigación descriptiva. La muestra estuvo constituida por veintiún (21) Gerentes de Administración de los organismos del sector público estatal del Estado Zulia. Los datos observados permitieron determinar que los funcionarios responsables de la obligación tributaria están conscientes del alcance de su responsabilidad legal tanto por ilícitos tributarios como por sanciones y, que la legislación castiga doblemente a los funcionarios públicos. Las conclusiones indican que el componente ético es un elemento clave en el cumplimiento de las obligaciones de contenido tributario como un deber ético y jurídico.

PALABRAS CLAVE: Responsabilidad fiscal, sector público, obligación tributaria, delitos fiscales, sanciones.

ABSTRACT:

Tax matters are present in most organizations, subject to the fulfillment of a set of obligations and duties by those responsible. Thus, through the analysis of the Organic Tax Code and the theoretical aspects of Celis (2003), the topic related to the fiscal responsibility attributed to the officials of the Venezuelan state public sector agencies guaranteeing the tax obligation against crimes was addressed Prosecutors and their sanctions. The study is supported by an empirical analytical paradigm, quantitative approach, non-experimental design and type of descriptive research. The sample consisted of twenty-one (21) Administration Managers of the state public sector organizations of Zulia State. The data observed allowed us to determine that the officials responsible for the tax obligation are aware of the scope of their legal responsibility for both tax offenses and penalties and that the legislation punishes public officials twice. The conclusions indicate that the ethical component is a key element in the fulfillment of tax content obligations as an ethical and legal duty.

KEYWORDS: Fiscal responsibility, public sector, tax obligation, tax crimes, sanctions.

1. INTRODUCCIÓN

La intervención del Estado en el ámbito monetario, financiero, económico y social, tal como lo plantea Villasmil et al, (2018), ha conllevado la aprobación de una serie de normativas para dar paso a la creación de nuevos órganos o entes públicos que tengan como propósito el empleo de los recursos públicos dirigidos a la consecución, coordinación y armonización de los planes y programas, de conformidad con el proyecto nacional.

No obstante, la creación de estos nuevos organismos exigió la transformación de sus aparatos administrativos, forzando la redefinición de sus valores éticos. En este sentido, la importancia de la ética refleja una de las tendencias de los Estados que buscan responder a los imperativos de la formación de una conciencia moral de la vida política, económica y social, en la atención de lograr consensos, compromisos y responsabilidades en el gerente de las organizaciones públicas.

Dentro de este contexto, el resurgimiento de la preocupación no sólo por el tema ético sino por incluir, códigos éticos en la función pública, se debe al hecho que los modelos tradicionales de administración correspondieron a modelos políticos de tradición liberal entrando en franco desgaste, generando como consecuencia severos procesos de deslegitimación ética, política y jurídica. Esto contribuyó a generar una opinión negativa, así como también un juicio desfavorable sobre los funcionarios que vieron paulatinamente minado su prestigio.

A su vez, la preocupación por el daño que ocasionan las conductas antiéticas en todo el mundo es creciente, volviéndose un lugar común referirse al elevado costo que tiene la corrupción para la economía mundial, especialmente para los países de América Latina. Por lo tanto, la ética es la condición que debe cumplir cualquier organización, no como un accesorio de lujo que pueden o no adoptar las organizaciones públicas o privadas, sino más bien requisito para la existencia de cualquier organismo social, tal y como lo indican Socorro *et al*, (2014:149):

La responsabilidad social es el compromiso u obligación de los miembros de una sociedad, bien sea actuando de forma individual o como miembros de algún grupo, en ayudar en la realización o control de actividades para el bienestar de todos, donde se generarán efectos positivos o negativos, dependiendo de la percepción del impacto sobre la sociedad.

En este contexto, según observaciones no sistemáticas en organismos del sector público del estado Zulia, se evidencian incumplimientos formales y materiales en materia impositiva, limitando la efectividad del cumplimiento de la obligación tributaria traducido en multas pecuniarias, originando un detrimento al presupuesto público no contemplado en la planificación presupuestaria.

Ahora bien, atendiendo a la problemática expuesta, la presente investigación se delimita en la dimensión ética frente a los compromisos de contenido tributario; a este respecto, la Asamblea Nacional (1999), en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Artículo 133 establece el deber a todo ciudadano de coadyuvar con los gastos del estado, con el fin de que éste pueda administrar eficientemente su actividad financiera, sin la cual no podría realizarse el derecho ni la justicia, ya que el fin del tributo es el sustento de las obligaciones del Estado.

De esta situación se desprende la inquietud de conocer si la conducta ética está vinculada al cumplimiento de la obligación tributaria, pues la primera representa el pilar que apoya la gestión de control y pago voluntario que pudiera afectar el logro de los objetivos organizacionales proyectados a obtener la efectividad de las actividades fiscales.

Por tal motivo, dicho cumplimiento debe estar relacionado con educar en valores éticos, desarrollando capacidades, habilidades, estrategias, así como también el arraigo de conductas virtuosas, como actitudes compartidas en los funcionarios responsables de la gestión tributaria dentro de los organismos del sector público estatal, con el fin de obtener herramientas gerenciales aplicables en el nivel operacional, permitiendo dar un salto cualitativo hacia una gestión efectiva, eficiente, con calidad y equidad en el contexto de las obligaciones y deberes en el orden tributario a dichas organizaciones.

2. OBLIGACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA: ELEMENTOS CONSTITUTIVOS

En torno a la conceptualización de la obligación jurídica tributaria existen una serie de criterios, abordados por diferentes autores, quienes han tratado de definir el concepto. Sin embargo, es necesario, tener un punto

de partida que permita definirla con precisión. En este sentido, la Asamblea Nacional (2014:3), en el Código Orgánico Tributario, Artículo 13 establece que:

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. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Según lo antes planteado, la obligación tributaria se concibe como un vínculo, de carácter personal, entre un sujeto activo (acreedor) que actúa ejercitando su poder tributario (la República u otros entes públicos que forman el Estado), y un sujeto pasivo (deudor), quien debe dar sumas de dinero u otras cosas determinadas por ley. Como toda obligación en derecho, la obligación tributaria tiene cuatro elementos constitutivos esenciales, ninguno de los cuales puede dejar de existir, que son, “un sujeto activo (acreedor), un sujeto pasivo (deudor), un objeto (prestación de dar una suma de dinero, o en especie) y la causa (o fuente de la obligación tributaria)” (Durán, 2013:15).

3. ILÍCITOS TRIBUTARIOS Y SU RESPONSABILIDAD DE CARÁCTER PERSONAL

La Asamblea Nacional (2014:10), en el Código Orgánico tributario, Artículo 81, define como ilícito tributario “toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias y se clasifican en formales, materiales y penales”. Sobre este aspecto, Celis (2003:9), asevera que “el ilícito tributario, concebido como toda acción u omisión violatoria de una norma tributar, está antológicamente vinculado al incremento de la importancia que significativamente ha adquirido la actividad impositiva”, por cuya virtud ha devenido en un sinnúmero de normas cuyo quebrantamiento se trata de impedir o sancionar de alguna forma.

Con relación a lo anterior, El Congreso de la República (1982:145), consagra en el Código Civil, Artículo 1185 que “el que con intención, o por negligencia, o por imprudencia, ha causado un daño a otro está obligado a repararlo”. Indudablemente, el desacato o incumplimiento de una norma jurídica por dolo o culpa, constituye una ilicitud, como lo es toda acción u omisión que transgreda una obligación tributaria.

De lo anteriormente señalado, se infiere que el ilícito tributario se concibe como toda acción u omisión violatoria de una norma tributaria y, está antológicamente vinculado al incremento de la importancia que de modo significativo ha adquirido la actividad impositiva, por cuya virtud ha devenido en un sinnúmero de normas cuyo quebrantamiento se trata de impedir o sancionar de alguna forma.

Ahora bien, la responsabilidad del ilícito tributario se encuentra consagrada de acuerdo a lo establecido en el Código Orgánico Tributario según la Asamblea Nacional (2014:11), en su artículo 84 el cual reza: “la responsabilidad por ilícitos tributarios es personal, salvo las excepciones contempladas en este Código”. Al respecto, Celis (2003:39), señala con relación a la responsabilidad tributaria:

Se refiere a las consecuencias del ilícito tributario, o lo que es lo mismo, se concreta en la aplicación de una pena por la acción u omisión dolosa o culposa de su autor, coautor o partícipe. La responsabilidad es sujeción a la sanción, ya sea ésta de carecer pecuniario, de privación de la libertad o de cualquier otra especie. Es por regla general personal, fundada en el principio penal clásico *nemo puniter pro alieno delicto*, que aplicado a la ilicitud tributaria se entiende que nadie puede ser sancionado por un delito cometido por otro, salvo las excepciones existentes.

En el mismo sentido, en el Código Civil, el Congreso de la República (1982:14) en su Artículo 1271, establece que “el deudor será condenado al pago de los daños y perjuicios, tanto por la inejecución de la obligación como por retardo en la ejecución, sino prueba que la inejecución o el retardo provienen de una causa extraña que no le sea imputable (...)”. Lo anterior, lleva a deducir que para que exista responsabilidad civil o penal, se necesita una acción o una omisión, y en ambos casos esa acción o esa omisión deben haber causado un perjuicio. Cuando el daño afecta a la sociedad existe responsabilidad penal, si afecta a una persona determinada existe responsabilidad civil.

4. INHABILITACIÓN DEL EJERCICIO PROFESIONAL

La Asamblea Nacional (2014:17), en el Código Orgánico Tributario, Artículo 130 señala que “sin perjuicio de lo establecido en el numeral 1 del artículo 128 de este Código, se les aplicará la inhabilitación para el ejercicio de la profesión, por un término de cinco (5) a diez (10) años, a los profesionales y técnicos que con motivo del ejercicio de su profesión o actividad participen, apoyen, auxilien o cooperen en la comisión del ilícito tributario”.

En tal sentido, Celis (2003:42), al respecto menciona lo siguiente:

De conformidad con dicha norma los profesionales o técnicos (asesores o asesoras, bufetes de abogados o abogadas, auditores externos o auditoras internas, contadores o contadoras, administradores o administradoras) que con motivo del ejercicio de su profesión o actividad participen, apoyen, auxilien o cooperen en la comisión del delito de defraudación tributaria se les aplicará además de la sanción de privación de libertad prevista el artículo 88 en concordancia con el artículo 116, la pena de inhabilitación para el ejercicio de su profesión por un término igual a la pena de privación de libertad impuesta, en un todo de acuerdo a lo establecido en el numeral quinto de la Disposición Transitoria Quinta de nuestra Carta Magna.

De acuerdo a lo planteado por la Asamblea Nacional (2014), en el Código Orgánico Tributario y Celis (2003), aquellos profesionales o técnicos que incurran en actos ilícitos o fraude en materia tributaria, sea directamente o cooperen en el delito, serán penados con la inhabilitación del ejercicio de su profesión, por un período de cinco a diez años.

4.1. Responsabilidad de Gerentes y Representantes

Celis (2003), refiere que las personas jurídicas responden de sus propios ilícitos tributarios cometidos, en el entendido que podrán ser objeto de las sanciones a que se contrae el Artículo 90 del Código Orgánico Tributario según la Asamblea Nacional (2014), excepto las de prisión e inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones que le está reservado al infractor, considerado como persona natural.

Luego de haber desarrollado el concurso de sujetos activos del delito en un mismo hecho punible será conveniente establecer la responsabilidad de cada uno de éstos. Es así, como la Asamblea Nacional (2014:10) el Artículo 84 del Código Orgánico Tributario, señala “la responsabilidad por ilícitos tributarios estableciendo el carácter personal de la misma, salvo las excepciones contempladas en el mismo Código”.

En tal sentido, el grado de responsabilidad tanto de los autores, coautores, cooperadores inmediatos, cómplices (necesarios o no) e inductores y encubridores dependerá de la participación de cada uno de éstos en las circunstancias agravantes o atenuantes establecidas en los Artículos 87 y 88 del Código Orgánico Tributario. (Asamblea Nacional, 2014).

4.2. Responsabilidad por Sanciones Tributarias

En cuanto a los ilícitos tributarios, conviene distinguir entre lo que debe entenderse por sanción penal y sanción administrativa; la primera, se refiere a la pena privativa de libertad, y la segunda, sería la medida punitiva que impone la Administración Tributaria por infracción de disposiciones imperativas o abstención de deberes positivos.

El Estado, al ostentar el derecho de percibir coactivamente sumas de dinero de los particulares, también posee el medio de defensa para hacer cumplir sus disposiciones. Es por ello, que del comportamiento ilícito de un contribuyente o responsable, surge pues la sanción como repuesta del Estado por el incumplimiento de obligación contenida en una norma jurídica como un medio represivo, de ahí que la sanción tributaria tiene carácter punitivo y no indemnizatorio, por cuanto la misma ha sido establecida para prevenir y reprimir los hechos ilícitos y no para indemnizar daño alguno.

Para Celis (2003:49), las sanciones tributarias conforme a la dogmática jurídica, “significan la reprobación de haberse realizado un acto contrario a una norma, sea ésta de carácter jurídico, ético o de cualquier otra índole”; es la expresión del descontento jurídico y social, es la pena previamente fijada por la ley para quien comete un delito o falta, es la consecuencia jurídica del delito o falta, para cuya determinación debe cumplirse

con algunos requisitos, entre otros: “(a) que sea establecida por la autoridad competente, (b) que se determine la acción u omisión reprimida, (c) que se compruebe la infracción o trasgresión que se imputa”. (Celis, 2003:50).

En consideración con lo mencionado anteriormente, el Artículo 89 del Código Orgánico Tributario, establece que:

Las sanciones, salvo las penas restrictivas de libertad, serán aplicadas por la Administración Tributaria, sin perjuicio de los recursos que contra ellas puedan ejercer los contribuyentes o responsables. Las penas restrictivas de libertad y la inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesionales, sólo podrán ser aplicadas por los órganos judiciales competentes, y de acuerdo al procedimiento establecido en la ley procesal penal. (Asamblea Nacional, 2014:11).

De lo anterior, se infiere que las sanciones son las penas o multas que se imponen a una persona por el quebrantamiento de una ley, norma, obligación o contrato. Las sanciones tributarias pueden definirse como la facultad que tiene el Estado en virtud de su poder de imperio, de imponer castigos a quien realiza una conducta prohibida por la ley, incumpliendo de esta manera, una obligación tributaria determinada, mediante un acto jurisdiccional de alcance individual (administrativo o judicial) por una autoridad competente y conforme a un procedimiento reglado, tratando así de restablecer el orden externo existente ante de la violación.

4.3. Tipos de sanciones y su aplicabilidad

En el Artículo 90 del Código Orgánico Tributario, las sanciones aplicables son:

(...) prisión, multa, comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo, clausura temporal del establecimiento o áreas del mismo; Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones y suspensión o revocación de la autorización de industrias o expendios. (Asamblea Nacional, 2014:11).

A su vez, en el Artículo 87 del Código Orgánico Tributario se indica que:

Las personas jurídicas, asociaciones de hecho y cualquier otro ente a los que la norma le atribuye la condición de sujeto pasivo, responden por los ilícitos tributarios. Por la comisión de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de la libertad, serán responsables sus directores, gerentes, administradores, representantes o síndicos que hayan participado personalmente en la ejecución del ilícito. (Asamblea Nacional, 2014:11).

Finalmente, en el Artículo 129 del Código Orgánico Tributario, se establece que las “sanciones restrictivas de la libertad se incrementarán en el doble para el funcionario o empleado público, que en ejercicio o en ocasión de sus funciones, participe, colabore o coopere en los ilícitos tributarios penales...”. (Asamblea Nacional, 2014:17).

En resumen, las normativas anteriormente mencionadas de acuerdo a lo establecido en el Código Orgánico tributario, las personas jurídicas, asociaciones de hecho y cualquier otro ente a los que se le atribuye la condición de sujeto pasivo, deberán responder por los actos delictivos tributarios con todas las sanciones establecidas en el Artículo 90 del Órgano Constitucional, donde la restricción de la libertad podrá incrementar al doble, para el funcionario o empleado público que participe o cometa el ilícito. (Asamblea Nacional, 2014).

5. ALGUNAS PRECISIONES METODOLÓGICAS

La presente investigación se orientó por el paradigma *empírico analítico*, al pretender obtener “un conocimiento relativo a las variables de estudio a partir de la percepción de la realidad observable, empleando

métodos, técnicas y teorías para obtener datos pertinentes al objeto de investigación” (Hernández *et al*, 2014:112), que en su cuantificación y análisis permitan determinar la naturaleza del problema a fin de generar respuestas válidas, para responder así a las interrogantes planteadas.

En consecuencia, la investigación se orientó siguiendo los criterios del enfoque *cuantitativo*, de tipo *descriptivo* y diseño *no experimental*, teniendo en cuenta los criterios de Hernández *et al*, (2014), al pretender analizar el cumplimiento de los principios éticos como un deber ético-jurídico por parte de los funcionarios responsables de la gestión tributaria en organismos del sector público estatal. En este caso, las variables son susceptibles de medición numérica, haciendo uso de la herramienta de Microsoft Office, *Excel* para establecer el porcentaje de individuos por respuesta.

Por otra parte, de acuerdo a la fuente de información, se consideró un estudio de campo, en vista que la investigación se realizó en el área objeto de estudio; es decir, los datos de interés se recopilaban haciendo uso de la técnica *encuesta – escala de Likert*, conformada por 16 afirmaciones respondidas a través de las opciones, *siempre, casi siempre, algunas veces, casi nunca y nunca*. Las afirmaciones fueron las siguientes:

Carácter de responsabilidad: en la organización se omite el cumplimiento del pago de las obligaciones tributarias, cuando se incumple en la organización con las obligaciones tributarias se conocen sus consecuencias jurídicas, dentro del cumplimiento de sus obligaciones tributarias lo hace de forma diligente, conoce usted en su totalidad todas las obligaciones tributarias atribuidas a su organismo al que está obligado por las leyes fiscales.

Inhabilitación del ejercicio profesional: como contribuyente o responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias esta en conocimiento de lo establecido en el Art. 89 del Código Orgánico Tributario referido a la inhabilitación del ejercicio profesional, Los profesionales garantes de la gestión tributaria han sido inhabilitados de su profesión por haber participado en la comisión de un ilícito tributario.

Responsabilidad de gerentes y representantes: Su actividad laboral la orienta sobre la base de lo establecido en el código ético de su profesión, los Gerentes Administrativos cumplen de manera oportuna con el pago de los impuestos retenidos, considera Usted que los Gerentes administrativos le otorgan importancia al cumplimiento de las obligaciones tributarias, los Gerentes de Administración están en conocimiento de sus responsabilidades en materia tributaria.

Sanciones tributarias: La organización está en conocimiento que de un comportamiento antijurídico del contribuyente o responsable acarrea sanciones como respuesta del Estado, la Organización ha sido expuesta a multas en materia tributaria, en el ejercicio de la gestión tributaria la el responsable ha realizado actos contrarios a las normas jurídicas tributarias.

Aplicación de sanciones: Sabía usted que el Estado dado su poder de imperio está facultado para imponer sanciones por incumplimientos tributarias, la organización ha sido sancionada por la Administración Tributaria, al momento de fiscalizaciones ha sido objeto de algún reparo en materia tributaria.

Las afirmaciones antes relacionadas fueron aplicadas en los organismos que conforman el sector público estatal donde se manifiesta el problema, permitiendo a los investigadores obtener información primaria suministrada directamente de las unidades poblacionales involucradas, siendo la unidad de análisis veintiún (21) Gerentes de Administración de los organismos del Sector Público Estatal de Maracaibo, Estado Zulia.

Criterios de responsabilidad por ilícitos

A continuación se presentan los resultados obtenidos luego de la aplicación del instrumento, analizando los mismos desde los criterios *carácter de responsabilidad, inhabilitación del ejercicio profesional, responsabilidad de gerentes y representantes, sanciones tributarias y aplicación de sanciones*

TABLA 1
Resultados de la aplicación del cuestionario expresados en porcentajes.

Tabla 1 Resultados de la aplicación del cuestionario expresados en porcentajes.																																			
Opción	1	2	3	4	5	6	7	Preguntas	8	9	10	11	12	13	14	15	16	%	%	%	%	%	%	%	%										
%	%	%	%	%	%	%	%	Siempre	0	0	0	0	0	0	14	5	0	0	0	0	0	0	0	10	0	0									
0	0	Casi	33	29	33	24	Siempre	19	0	38	14	10	14	67	67	33	52	58	43	Algunas	67	62	67	52	Veces	14	0	48	57	48	48	33	33	67	
38	42	57	Casi	0	10	0	24	Nunca	67	0	0	24	43	29	0	0	0	0	0	Nunca	0	0	0	0	100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Nunca	0	0	0	0	0	100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	Total	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	e
Fuente: Elaboración propia.																																			

6.1. CARÁCTER DE RESPONSABILIDAD RESPONSABILIDAD ,

se hace palmario al consultar a los individuos encuestados Importar imagen sobre la omisión del cumplimiento del pago de las obligaciones tributarias, Entre los resultados de interés una tendencia considerable hacia que con respecto a la categoría carácter de

algunas veces presuponen supuestos de responsabilidad, producto de la omisión del cumplimiento del pago tributario (67%); por otro lado, el 33% de la muestra manifestó que en la organización casi siempre se omite el pago de las obligaciones tributarias en donde esta falta de pago se traduce en una apropiación indebida de fondos de terceros, manifestándose para ellos claramente su responsabilidad personal.

Por otro lado, con respecto a la afirmación cuando se incumple en la organización con las obligaciones tributarias se conocen sus consecuencias jurídicas, el 62% de los individuos estudiados, manifestó que algunas veces están en conocimiento de las consecuencias jurídicas que acarrea su incumplimiento, es decir, tienen conocimiento de las sanciones a las que están expuestos, reflejando estos sujetos un limitado alcance de su responsabilidad; por su parte, el 29% de la muestra expresó que casi siempre conocen las consecuencias jurídicas que se derivan por incumplimiento tributario, seguido del 10% de los sujetos estudiados que aseveraron casi nunca conocer las consecuencias jurídicas del incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Asimismo, en cuanto a la afirmación *dentro del cumplimiento de sus obligaciones tributarias lo hace de forma diligente*, el 67% de la muestra manifestó que algunas veces su gestión tributaria se presentan diligente ya que opinaron estar conscientes de muchas debilidades y, que esto es el producto de una labor que técnicamente es realizada por personas que no reúnen las cualidades para el desempeño de este deber, pero que en la Administración Pública es difícil corregir esto debido a la falta de manuales y normas de procedimiento, de planes de carrera entre otras cosas. El resto de la muestra expresó que casi siempre demuestran ser diligentes en relación al cumplimiento de las obligaciones tributarias (33%).

También, al precisar en la afirmación *conoce usted en su totalidad todas las obligaciones tributarias atribuidas a su organismo al que está obligado por las leyes fiscales*, se observó que del total de los sujetos abordados, el 52% de ellos manifestó que algunas veces conocen la totalidad de todas las obligaciones tributarias que establecen las leyes fiscales, seguido de *casi siempre y casi nunca*, con el mismo porcentaje (24% respectivamente).

De acuerdo con los resultados analizados, es preciso afirmar que en cuanto a la institución de responsabilidad legal, específicamente al carácter que comporta dicha responsabilidad los sujetos encuestados, en promedio general conocen a ciencia cierta todo el cúmulo de responsabilidad que la legislación les atribuyen por comportamientos no sujetos a las leyes, no conociendo sus consecuencias jurídicas, ya que esta responsabilidad es personal y recae directamente sobre ellos.

6.2. Inhabilitación del ejercicio profesional

Al abordar la categoría

Inhabilitación del Ejercicio Profesional, se aprecia, de acuerdo con la afirmación *como contribuyente o responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias está en conocimiento de lo establecido en el Art. 89 del Código Orgánico Tributario referido a la inhabilitación del ejercicio profesional*, que la muestra respondió con mayor frecuencia *casi nunca* (67%), seguido de *casi siempre* (19%) . *a veces* (14%). De otro lado, en cuanto a la aseveración *los profesionales garantes de la gestión tributaria han sido inhabilitados de su profesión por haber participado en la comisión de un ilícito tributario*, la totalidad de la muestra en dicha consideración se inclinó hacia la respuesta *nunca* (100%).

Así, del análisis de los porcentajes obtenidos, es posible considerar que en los organismos objeto de este estudio no se evidencian casos de Inhabilitación del Ejercicio Profesional por incumplimiento Tributario, pero es importante destacar que la mayor parte de la población desconocían que existe una norma que inhabilita al profesional por la trasgresión de los deberes tributarios.

6.3. Responsabilidad de gerentes y representantes

Al abordar la categoría *responsabilidad de gerentes y representantes*, de acuerdo con la afirmación *Su actividad laboral la orienta sobre la base de lo establecido en el código ético de su profesión*, fue posible conocer que el 48% de la muestra se inclinó hacia la opción *algunas veces* (48%), seguido de *casi siempre* (38%) . *siempre* (14%).

Es importante destacar que estos sujetos manifestaron que si conocían que las profesiones se deben regir por sus Códigos de Ética, pero en la mayoría de estos sujetos expresaron no ser profesionales graduados de la contaduría ni de otras profesiones que su perfil alcanzó algunos cursos de capacitación, pero que allí están desde hace tiempo ejerciendo estas funciones.

Así mismo, al abordar la afirmación *los Gerentes Administrativos cumplen de manera oportuna con el pago de los impuestos retenidos*, se hizo evidente una tendencia mayor hacia la respuesta *algunas veces* (57%), seguido de *casi nunca* (24%), *casi siempre* (14%) y *siempre* (5%). También, al abordar el cuestionamiento *considera Usted que los Gerentes administrativos le otorgan importancia al cumplimiento de las obligaciones tributarias*, es notoria una tendencia hacia la respuesta *algunas veces* (48%), seguido de *casi nunca* (42%) . *casi siempre* (10%). Entre tanto, al enfatizar en la consideración *los Gerentes de Administración están en conocimiento de sus responsabilidades en materia tributaria*, la mayor frecuencia porcentual se hizo palmaria en la respuesta *algunas veces* (48%), seguido de *casi nunca* (29%) . *casi siempre* (14%).

Es importante destacar que otro grupo de los sujetos encuestados expresaron que casi nunca conocen el alcance de sus responsabilidades en esta materia y en menos medida pocos de ellos respondieron positivamente en cuanto a esta responsabilidad.

6.3. Sanciones tributarias

Centrando el análisis en la categoría *sanciones tributarias*, teniendo en cuenta la afirmación *la organización está en conocimiento que de un comportamiento antijurídico del contribuyente o responsable acarrea sanciones como respuesta del Estado*, la muestra estudiada se ubicó con mayor frecuencia en la respuesta *casi siempre* (67%), seguido de *algunas veces* (33%). Precizando en la siguiente aseveración que conforma la categoría abordada, la cual viene a ser *la Organización ha sido expuesta a multas en materia tributaria, en el ejercicio de la gestión tributaria la el responsable ha realizado actos contrarios a las normas jurídicas tributarias*, fue posible evidenciar que al igual que el cuestionamiento anterior, el 67% de la muestra se identificó con la respuesta *casi siempre*, seguido igualmente por *algunas veces* con el 33%. De otro lado, en cuanto a la afirmación, *en el ejercicio de la gestión tributaria la el responsable ha realizado actos contrarios a las normas jurídicas tributarias*, se aprecia una tendencia hacia la respuesta *algunas veces* (67%), seguida de *casi siempre* (33%).

Por todo lo antes relacionado, cabe precisar que en relación al indicador *sanciones tributarias* en los organismos objetos de este estudio, en términos generales, la mayor parte de los responsables de esta área tributaria conocen que de un comportamiento en *Materia Tributaria* no sujeto a lo establecido en las normas jurídicas para tales fines acarrea como consecuencia sanciones como respuesta del Estado; sin embargo, se puede afirmar también que de acuerdo al promedio obtenido, en estos organismos ellos manifiestan haber

sido objeto de multas como consecuencia del ejercicio de una gestión tributaria no ajustada a lo que establece la norma tributaria.

6.3. Aplicación de sanciones

Finalmente, al tratar la última categoría denominada *aplicación de sanciones*, teniendo en cuenta en principio el cuestionamiento *sabía usted que el Estado dado su poder de imperio está facultado para imponer sanciones por incumplimientos tributarias*, es posible establecer que el 52% de la muestra se inclina por la respuesta *casi siempre* (52%), seguido de *algunas veces* (38%) . *siempre* (10%). También, al abordar la afirmación *la organización ha sido sancionada por la Administración Tributaria*, fue posible identificar una tendencia mayor hacia la respuesta *casi siempre* con un 58%, seguido de *algunas veces* con un 42%. Por último, en cuanto a la afirmación *al momento de fiscalizaciones ha sido objeto de algún reparo en materia tributaria*, fue notoria una tendencia hacia la respuesta *algunas veces* (57%), seguido de *casi siempre* (43%).

Finalmente, en términos generales es preciso afirmar que, casi en la misma proporción de la totalidad de la población encuestada conocen la facultad plena del Estado a efectos de imponer sanciones por incumplimiento tributario, de igual forma expresaron haber sido objeto de sanciones y que al momento de ser fiscalizados les han impuesto reparos por esta situación.

Ahora bien, en relación a los resultados obtenidos sobre el análisis de la responsabilidad atribuida a los funcionarios garantes de la obligación tributaria por los ilícitos y sus sanciones dentro del marco del Código Orgánico Tributario, en los organismos del sector público estatal, se puede afirmar que los funcionarios responsables están en conocimiento de su responsabilidad legal, específicamente en cuanto al carácter de la misma ya que se pudo evidenciar que en promedio general están consciente del cúmulo de responsabilidades que la legislación les atribuyen, pero aunque están claros que ellos responden personalmente por la trasgresión de las normas, no conocen ampliamente todas sus consecuencias jurídicas manifestando preocupación por tal afirmación.

De igual manera, se pudo evidenciar que en los organismos objeto de estudio los profesionales responsables de la obligación tributaria nunca han sido inhabilitados de su ejercicio profesional por la trasgresión de las normas dictadas a tal efecto, pero manifestaron su preocupación ya que desconocían que en materia tributaria existiera una norma para esta situación. Con relación a la responsabilidad establecida en las normas jurídicas para los gerentes y representantes se pudo evidenciar que la mayoría desconoce el alcance de su responsabilidad restándole poca importancia a la misma, generando como consecuencia un detrimento a las organizaciones.

De esto entonces, se pudo verificar que en mayor medida los sujetos encuestados manifestaron que los responsables en su mayoría desconocen la magnitud de sus responsabilidades por ilícitos tributarios y las circunstancias que agravan o atenúan las penas ya que se evidencia incumplimiento reiterado, presencia de sanciones y desconocimiento de las leyes fiscales no cumpliendo con los requerimientos de la administración tributaria generando esto como consecuencia sanciones como respuesta del Estado, en donde se manifiesta en multas y reparos fiscales productos de tipo administrativo ya que se corroboró que al menos ningún organismo ha sido objeto de sanciones judiciales ni tampoco ningún funcionario ha sido objeto de pena privativa de libertad.

Es importante destacar que los sujetos manifestaron que en ocasiones ellos no tienen toma de decisiones en la materia tributaria y que aunque ellos son los que técnicamente ejecutan las tareas, muchas veces reciben órdenes de sus superiores en esta materia, indicando además que la responsabilidad en opinión de ellos es de los directivos de las organizaciones. Todo el análisis guarda relación con lo planteado por Celis (2003), quien señala que el ilícito tributario es concebido como toda acción u omisión violatoria de una norma tributaria en concordancia con lo establecido en el Artículo 81 del Código Orgánico Tributario.

De la misma forma, en apoyo a lo anterior el Código Civil, en su Artículo 1185 establece que “el que con intención, o por negligencia, o por imprudencia, ha causado un daño a otro está obligado a repararlo” (Congreso de la República, 1982:145), indudablemente que el desacato o incumplimiento de una

norma jurídica por dolo (intención) o culpa (desconocimiento) constituye una ilicitud manifestada en la trasgresión de una obligación tributaria.

En concordancia con esto, para el caso de los funcionarios públicos esta ilicitud constituye un agravante de acuerdo a lo establecido en el Artículo 129 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2014), que señala que la condición de funcionario público agrava la pena así como su reincidencia en el incumplimiento. En consecuencia el Artículo 25 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, señala que los “funcionarios o funcionarias públicas que ordenen, ejecuten o incurran en responsabilidad penal, civil y administrativa según los casos sin que les sirvan de excusas órdenes superiores”. (Asamblea Nacional, 1999:5).

En función de esto, en el Artículo 84 del Código Orgánico Tributario la Asamblea Nacional (2014), expresa claramente el carácter de la responsabilidad al señalar que la responsabilidad por ilícitas tributarias es personal salvo las excepciones establecidas en este código. De igual forma, en el artículo 90 del Código Orgánico Tributario, la Asamblea

Nacional (2014), tipifica la inhabilitación de profesiones y oficios para quienes participen en la comisión de un ilícito, así como el Artículo 87 y 88 establecen claramente la responsabilidad de gerentes y representantes como la responsabilidad principal.

En cuanto a la responsabilidad por sanciones tributarias el Código Orgánico Tributario en su Artículo 89, establece que “las sanciones salvo las penas restrictivas de la libertad serán aplicadas por la Administración Tributaria, sin perjuicios de los recursos que contra ella puedan ejercer los contribuyentes o responsables”. (Asamblea Nacional, 2014:11). Asimismo, “las penas restrictivas de libertad y la inhabilitación de oficios y profesiones sólo podrán ser aplicadas por los órganos jurisdiccionales competentes de acuerdo al procedimiento de la pena quedara sin efecto en caso de reincidencia” (Asamblea Nacional, 2014:11). En apoyo a esto, el Artículo 90 del mencionado código, establece los tipos de sanciones entre ellas “la prisión, las multas y la inhabilitación del ejercicio de profesiones. Siendo la multa una clase de sanción administrativa y el resto de tipo judicial” (Asamblea Nacional, 2014:11).

6. Conclusiones

En términos generales los funcionarios responsables de la obligación tributaria están conscientes del alcance de su responsabilidad legal tanto por ilícitos tributarios como por las sanciones, evidenciándose que la legislación castiga doblemente a estos funcionarios responsables por el hecho de ser funcionarios públicos, constituyendo tal condición una agravante en términos tributarios y jurídicos.

De igual forma, se verificó que estos organismos han sido sancionados previa fiscalización de la Administración Tributaria con reparos administrativos traducidos en multas pecuniarias, y que en cuanto a los responsables éstos nunca han sido privados de su libertad. Por lo cual, se recomienda a estos funcionarios garantes de la gestión tributaria, conocer el alcance o magnitud que refiere la institución de responsabilidad legal, tanto por los ilícitos tributarios como por las sanciones, con el objeto de involucrarse más con la misma, para que en función de esta aceptación se preocupen en mayor medida por propender al cumplimiento de la obligación tributaria y de todas las funciones enmarcadas en esta materia como un deber éticojurídico más por convicción y motivación que por coacción en beneficio de su gestión profesional y organizacional.

Pues de los antes planteado, se deriva que un comportamiento antijurídico es por consiguiente un comportamiento anti-ético, y lo contrario se manifestaría en beneficio de la sociedad. Asimismo, si cumplir con la tributación es cumplir con los fines del Estado en cuanto al bien común de la ciudadanía, es importante que estos organismos por su condición de públicos contribuyan al sostenimiento del gasto público como un buen padre de familia, contribuyendo a su vez, al bienestar social y desarrollo económico tanto regional como nacional.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (1999), **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 36.860. Venezuela. En: https://www.oas.org/dil/esp/constitucion_venezuela.pdf
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2014), **Código Orgánico tributario**. *Gaceta Oficial N° 6.152*. Venezuela. En: <https://dhqrdotme.files.wordpress.com/2013/02/decreto-con-rangovalor-y-fuerza-de-ley-del-cc3b3digoorgc3a1nico-tributario.pdf>
- Celis, Rodulfo (2003), **La ilicitud tributaria y medios de extinción de la obligación tributaria**. Caracas: Ediciones Librería Destino.
- Congreso de la República de Venezuela (1982), Código Civil. *Gaceta N° 2.990 Extraordinaria*. Venezuela. En: https://www.oas.org/dil/esp/codigo_civil_Venezuela.pdf
- Durán, Maryan (2013), La obligación tributaria. *Tributum*(22), 9-22. En: https://www.researchgate.net/profile/Maria_Crespo16/publication/299374555_Propiedad_intelectual/links/56f3e23708ae7c1fda2ca04a/Propiedad-intelectual.pdf#page=9
- Hernández, Roberto., Fernández, Carlos., & Baptista, Pilar (2014), **Metodología de la investigación** (Sexta ed.). México D.F: McGraw Hill. En: <http://observatorio.epacartagena.gov.co/wp-content/uploads/2017/08/metodologia-de-la-investigacionsexta-edicion.compressed.pdf>
- Socorro, Cecilia., Nava, Diamela., & Seijo, Cristian (2014), Responsabilidad social: Un eslabón basado en la conciencia moral para la armonización de las empresas privadas. *Centro de Investigación de Ciencias Administrativas y gerenciales*, 12(1), 147-161.
- Villasmil, Milagros., Alvarado, Lisandro., Socorro, Cecilia., & Gamboa, Nery (2018), Contribuciones parafiscales: Factor determinante para la seguridad social. *Revista de Ciencias Sociales (RCS)*, 14(3), 21-35. En: https://www.researchgate.net/publication/328027533_Contribuciones_parafiscales_Factor_determinante_para_la_seguridad_social