



Intangible Capital

ISSN: 2014-3214

ic.editor@intangiblecapital.org

Universitat Politècnica de Catalunya

España

García, José Guillermo

El cumplimiento voluntario como institución de la reforma del sistema tributario venezolano

Intangible Capital, vol. 3, núm. 2, 2007

Universitat Politècnica de Catalunya

Barcelona, España

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=54930202>

- ▶ Cómo citar el artículo
- ▶ Número completo
- ▶ Más información del artículo
- ▶ Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal  
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto



## El cumplimiento voluntario como institución de la reforma del sistema tributario venezolano

**José Guillermo García**

Universidad Católica Cecilio Acosta

jggarcia@ [unica.edu.ve]

*Fecha de recepción:* julio de 2006

*Fecha de aceptación:* abril de 2007

**Área de especialización:** Contabilidad / Finanzas

---

**Resumen:**

Existe consenso entre los reformadores de la administración pública en torno a que los cambios no se decretan, sino que estos requieren para su efectiva realización de ciertas condiciones que incentiven a los actores afectados por las reformas a reconocer el nuevo escenario como propicio y por ende, a actuar en favor del mismo. Bajo dicha premisa, este trabajo analiza el cumplimiento voluntario como una institución de la reforma del sistema tributario venezolano, lo cual ha implicado el desarrollo de una estructura de incentivos formales que promuevan el pago impositivo consciente de los contribuyentes.

**Palabras clave:** cumplimiento voluntario, sistema tributario, estructura de incentivos, contribuyentes, reforma tributaria.

---

**Title:** The voluntary fulfillment of the taxes payment as reformatory institution of Venezuelan tax system

**Abstract:**

A consensus between the reformers of the public administration exists on a matter that changes are not decreed, but that these require, for their effective fulfillment

of certain conditions, like stimulation of actors affected by the reforms, to recognize the new scenario like favorable and therefore, to act in its name. Under this premise, this paper analyzes the voluntary fulfillment of the taxes payment as reformative institution of the Venezuelan tax system, which has implied the development of a formal incentives structure promoting the initiative of conscious tax payment.

**Keywords:** voluntary payment, tax system, incentives structure, taxpayers, tax reform

## 1. Introducción

Debido en gran medida a la bonanza petrolera que prevaleció en Venezuela hasta inicios de la década de 1980, la administración tributaria desestimó la importancia de ir sentando las bases para el desarrollo de una cultura del pago de los impuestos fundamentada en el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, lo cual a la larga generó dificultades para que estos honraran con sus obligaciones tributarias cuando comenzó a hacerse imperiosa la necesidad de ingresos no petroleros por parte del Estado.

El esquema de gasto público financiado casi exclusivamente por en la actividad petrolera, llevó a que la recaudación y pago de impuestos internos fuera una actividad insignificante dentro del sistema de finanzas del Estado venezolano. La debilidad de los mecanismos de coacción y la falta de una estructura de incentivos atentaban contra cualquier actitud de compromiso y contribución de los contribuyentes para con las obligaciones tributarias previstas en las leyes, erigiéndose la evasión y la elusión como conductas legítimamente aceptadas en el imaginario social.

Como medida para disciplinar a los agentes económicos, en consonancia con los retos que imponen para el Estado venezolano el desarrollo de ingresos no petroleros, la administración tributaria hoy en día intenta proporcionar las condiciones institucionales que permitan el pago de las obligaciones fiscales. En este sentido, el objetivo de este trabajo es analizar el cumplimiento voluntario como una institución de la reforma del sistema tributario venezolano, lo cual ha

implicado el desarrollo de una estructura de incentivos formales que promuevan la iniciativa de pago impositivo consciente de los contribuyentes.

Analizar la dimensión teórica y normativa del cumplimiento voluntario, como institución promovida dentro del proceso de reformas del sistema tributario venezolano puesto en marcha durante la década de 1990, nos ayudará a conocer el papel que juega el uso de incentivos para estimular dicho cumplimiento, lo cual está asociado al desempeño de la propia administración tributaria en su relación con el contribuyente, a través del intento de lograr credibilidad, confianza y participación de este ante sus obligaciones tributarias, facilitando así la recaudación de los tributos y disminuyendo los niveles de evasión fiscal con un mínimo esfuerzo coercitivo, meta considerada prioritaria en momentos en que la eficiencia se ha erigido como el criterio básico que debe orientar la gestión estatal.

El trabajo está estructurado en cuatro grandes apartados, siendo el primero una reflexión teórica sobre lo que representan las instituciones como reglas de juego implícitas y explícitas que orientan la acción de los sujetos, donde dependiendo del funcionamiento del sistema de restricciones e incentivos establecido se puede promover el cumplimiento de determinadas normas sociales, como es el caso del pago de los impuestos. En segundo lugar, se intenta desde una perspectiva filosófica definir la expresión y alcance de lo que se entiende por cumplimiento voluntario, categoría que puede albergar una gran ambigüedad al momento de identificar su referente empírico, muy a pesar que su construcción sintáctica pareciera denotar un comportamiento en específico, fácilmente observable en la realidad.

En una tercera parte, se analiza el cumplimiento voluntario como una institución componente de la reforma del sistema tributario, donde el énfasis en prescribir dicha conducta del contribuyente responde en estos tiempos a la necesidad de procurar eficiencia mediante una reducción de los costos que supone la fiscalización y la cobranza para la administración tributaria. En el cuarto apartado se exponen algunos de los incentivos formales presentes en el sistema tributario venezolano a partir de un análisis jurídico del articulado de las principales leyes impositivas, tanto en lo relacionado a los tipos de impuestos como a los cambios hechos por la administración tributaria para gestionar tales impuestos.



## 2. Significado y alcance de las instituciones

Más allá de la supuesta racionalidad que poseen los individuos, desde hace cierto tiempo la teoría neoinstitucional ha puesto sobre el tapete el papel que juegan los sistemas de incentivos y restricciones establecidos en determinado espacio social sobre el desarrollo de acciones tanto de tipo individual como colectivo. Según North (1991: 13), "las instituciones son las reglas del juego en una sociedad, o más formalmente, son las limitaciones ideadas por el hombre que dan forma a la interacción humana. Por consiguiente, estructuran incentivos en el intercambio humano, sea político, social o económico". Para este autor, la función básica de las instituciones es proporcionar una estructura adecuada para la interacción humana, que facilite el intercambio de las partes.

El potencial de las instituciones para definir la interacción humana por medio de incentivos, estriba en que estos son "un objeto ambiental que hace que un individuo realice o repela una secuencia de conductas. Los incentivos se dan antes de la conducta y producen expectativas de consecuencias atractivas o no atractivas" (Marshall, 1994: 102). En tal sentido, los incentivos se presentan antes de la conducta y dinamizan esa conducta a partir del reconocimiento de los mismos como recompensas de carácter material o simbólico vinculadas a las necesidades y aspiraciones de los individuos dentro de un entorno social determinado.

Dado que las instituciones intentan recoger los aspectos de interacción de los individuos, ellas deben estructurarse atendiendo a supuestos de la conducta humana en conjunción con una teoría de los costos de transacción (Coase, [1937] 1994; Williamson, 1985). En cuanto a los supuestos de la conducta humana, se identifica a la motivación de los individuos para definir sus preferencias. El proceso de motivación es explicado, partiendo de que cada individuo hace su elección en función de sus propios modelos, que han sido elaborados de la información que reciben. Situación ésta que hace compleja la convergencia entre las preferencias de los individuos, debido a la divergencia de modelos subjetivos relacionada con la variedad e infinitud de información y a la incertidumbre ocasionada por la información incompleta con respecto a la conducta de otros individuos.

Dentro de los elementos motivadores que dinamizan la conducta humana se encuentran la maximización de la riqueza, el altruismo, la fama, las limitaciones autoimpuestas. El valor que el individuo le da a estos elementos está en relación inversa al costo de su elección. Es así como los individuos valoran altamente las



elecciones hechas, si el precio es bajo al expresar sus propios valores e intereses, mientras que tienen menos significado las elecciones hechas, si el precio que se paga por expresar los valores e intereses es alto. En consecuencia, a mayor precio menor expresión de valores y a menor precio mayor expresión de valores.

En este sentido, en el estudio de North (1991) se señala que es a partir de un proceso de motivación producto de las percepciones subjetivas, la forma como los individuos realizan las elecciones. Por esta razón, el planteamiento presentado por Robbins (1998), constituye la aproximación más cónsana para apoyar en el conocimiento de la conducta de los individuos al hacer sus elecciones, las cuales influyen en la forma de las instituciones. Según Robbins (1998: 90), el caso de las percepciones subjetivas en las decisiones conductuales de los individuos constituyen "un proceso por el cual los individuos organizan e interpretan sus impresiones sensoriales a fin de darle un significado a su ambiente".

Dado que la percepción corresponde al individuo, siempre habrá diferencias entre su percepción y la de los demás individuos. De esta manera, las elecciones de los individuos van a estar basadas en su percepción de la realidad que puede no coincidir con la realidad misma. Estas diferencias provienen de los factores que intervienen en el proceso de percepción. Entre esos factores se encuentran: el objeto, la situación y el perceptor. En cuanto al primero, las características del objeto observado pueden afectar la percepción del individuo, así como la relación que tiene del objeto con su pasado. En relación al segundo, el contexto en el que se encuentran los objetos son determinantes para la percepción. Otros factores situaciones como el lugar y el tiempo ejercen influencia en la percepción de los individuos. Y en torno al tercero, las características personales del perceptor, como las actitudes, los intereses y las expectativas influyen en la interpretación de los objetos.

Uno de los factores que más distorsionan la percepción son las expectativas; estas son definidas de acuerdo con Marshall (1994) como la evaluación subjetiva de la probabilidad de alcanzar una meta concreta. Lo que permite al individuo predecir la probabilidad de que se dé un acontecimiento o una consecuencia. La expectativa es la estimación que hace la persona del resultado que puede obtener al realizar una conducta. La expectativa es explicada en términos probabilísticas y los individuos tienden a hacer sus elecciones de acuerdo a las expectativas que tienen de la meta a conseguir. Las experiencias de fracaso o de éxito al realizar un acto, la dificultad

del acto a realizar, la observación de los resultados obtenidos por otros en la misma tarea, la información derivada de los resultados obtenidos por otros, son factores que intervienen en la formación de expectativas.

Otro de los factores que señala North (1991) bajo los cuales se estructuran las instituciones son los llamados costos de transacción. Estos están constituidos por costos directos, que son los costos de medir los atributos valiosos del bien de intercambio, y los costos indirectos, o costos de vigilancia y cumplimiento de los acuerdos, como los costos de garantía, seguridades, marcas de fábrica, recursos dedicados a la escogencia del bien o servicio, desempeño de los agentes, estudios de tiempo y movimiento, afianzamiento de agentes, los arbitrajes, mediaciones y todo el sistema del proceso judicial.

Según North (1991) los costos de transacción se descifran a través de los costos de información del nivel de atributos individuales de cada unidad intercambiada, puesto que el bien, servicio o desempeño de los agentes de intercambio están constituidos por una multitud de atributos, y su nivel de atributos está en función del modelo y de los diferentes agentes, lo que hace costosa la medición de los niveles por la dificultad en determinar completa y exactamente los atributos ante la diferente valoración que tienen los individuos que intercambian y por la forma de adquisición de información para ubicar el bien o servicio. En tal sentido, los costos de información lo componen los costos de medir los atributos valiosos de mercancías y servicios y las diversas características del desempeño de los agentes.

Los componentes descritos influyen en la estructura de intercambio proporcionada por la institución. Esa estructura contiene el modo de realizar las acciones de los individuos; en consecuencia, delimita sus decisiones, al indicar las condiciones y prohibiciones para la ejecución de los actos, de tal manera que en las instituciones se expresan limitaciones y esas limitaciones son de tipo formal e informal.

Las limitaciones formales corresponden al sistema escrito de normas, reglas que pueden ser aplicadas en el área política, judicial, económica, derechos de propiedad y en contratos individuales. Según la jerarquía de estas reglas las limitaciones asumen el carácter de generales o específicas, ya sea que se expresen en constituciones, estatutos, leyes comunes, disposiciones especiales, contratos individuales. Entre las normas generales están las normas políticas, las cuales expresan la estructura y características jerárquicas del gobierno, su sistema de decisión y control. Las reglas específicas la conforman los derechos de propiedad,

que expresan el conjunto sobre el uso y el ingreso que procede de la propiedad y la capacidad para enajenar el bien o valor. Los contratos constituyen también reglas específicas acerca de un acuerdo particular de intercambio.

Las reglas políticas constituyen el marco para las restantes reglas. Ellas conllevan a reglas económicas pero las económicas a su vez, pueden influir en la estructuración de reglas políticas. También las reglas políticas originan especificaciones y hacen cumplir los derechos de propiedad y los contratos individuales. En una situación de equilibrio las reglas de derecho de propiedad armonizarán con las reglas políticas, y los cambios en una voluntad inducen cambios en la otra voluntad. Tales reglas definen las oportunidades de maximización de los participantes dentro de la estructura formal de derecho, en el intercambio económico o político. El uso de reglas formales es un requisito en el manejo de sistemas complejos que requieren contar con una estructura formal sobre todo para el manejo de los intercambios de autoridad.

La creación de normas y reglas suponen costos de cumplimientos y creación de métodos para determinar el nivel de violación de las reglas y los daños a la otra parte y el castigo al violador. Todos estos costos hacen que en muchas situaciones el autocumplimiento no sea efectivo. De allí el papel de las instituciones al crear una estructura estable de intercambio e inducir al cumplimiento. En el caso de las normas políticas, generan costos de transacción política derivados del sistema político, producto de la relación de gobernantes y gobernados, donde cada sector actúa en función de precisar y divulgar sus intereses. El gobernante ofrece protección y justifica a diferentes grupos de electores a cambio de impuestos, a esto sigue la necesidad de crear agentes burocráticos para monitorear, medir y cobrar el impuesto, lo que hace disminuir el ingreso del gobernante. Por otro lado, los diferentes grupos de gobernados poseen diferentes costos de oportunidad y de poder de negociación ante el gobernante, produciéndose distintas negociaciones.

La relación de gobernante-gobernados se traduce en mayores costos cuando existen organismos representativos para facilitar el intercambio entre las partes. Esto lleva a la creación de una estructura jerárquica de agentes burocráticos para monitorizar la riqueza y el ingreso de los electores. En el caso del modelo de democracia representativa, en el cual se desarrollan múltiples grupos de interés, que requieren ser representados por legisladores que deben concertar acuerdo para constituirse en mayoría, refiere una estructura institucional mucho más



complicada para medir y hacer obligatorio el intercambio de derechos, reflejándose en la complejidad de la negociación y mayores costos de negociación.

En el caso de las limitaciones informales, estas constituyen reglas no escritas, expresadas en códigos de conducta, normas de comportamiento y convenciones, cuya formación es producto de la costumbre y de información transmitida como parte de la herencia cultural. Para North (1991) la cultura proporciona un marco conceptual basado en el lenguaje, para cifrar e interpretar la información que los sentidos están proporcionando al cerebro. La cultura define el modo de procesar y utilizar la información. Ese procesamiento cultural de la información en los individuos es la base de las limitaciones informales.

Las limitaciones informales se manifiestan en la interacción humana como formas de funcionamiento cooperativo con diferentes objetivos tales como preservar el orden y disminuir los costos de intercambio. Las sociedades primitivas son ejemplos de intercambio a través de una estructura informal que surge debido a la existencia de una organización social con ausencia de gobierno, número limitado de bienes y de oficio, la preservación limitada de los alimentos y muy pocas ventajas de la innovación, regalos como modelos de intercambio fundamental, responsabilidad estricta por injuria, énfasis en la generosidad y en el honor, culpabilidad colectiva.

Las economías modernas también resuelven sus diferencias con la aplicación de limitaciones informales, las cuales pueden surgir de otros factores como: la interpretación y modificación de normas formales, normas de conducta sancionadas socialmente, normas de conducta aceptadas internamente, elevados costos de información. Una de las características de las limitaciones es su manifestación por medio de normas, acuerdos o convenios, ideada por lo general de manera inconsciente para resolver problemas de coordinación, minimizar el costo de la medición, lo que conviene que sean seguidas para evitar el conflicto, la inestabilidad y la inseguridad.

Existen otros tipos de limitaciones informales que pueden surgir en el desarrollo del intercambio, con la finalidad de reducir costos de medición y de cumplimiento obligatorio y sirven para dar efectividad a la conducta de cooperación; ejemplo de ello son el uso de pesas y medidas estandarizadas, sanciones específicas para hacer efectivo el cumplimiento por las otras partes, redes de información que dan cuenta del desempeño de intercambio como son la mejora de las oficinas de

negocio, negociación de tasas de crédito. Este tipo de limitaciones informales está entre las más complejas por la fuerza de su intervención en el intercambio mercantil, que ha dado como resultado aumentos en la información y alteración del descuento. También se pueden citar como limitaciones informales complejas, los códigos de conducta como son las creencias religiosas y políticas, que determinan elecciones maximizadoras de estos valores a partir de percepciones subjetivas.

A pesar de la notable influencia de las limitaciones informales en el desempeño institucional de la sociedad, North (1991) advierte que resulta mucho más complicado describirlas ya que no son observables directamente, pero que dichas reglas informales son tan evidentes en los contratos escritos, en los costos reales de operación y en todo tipo de interacción diaria, en el trato con los demás, en la familia, en las relaciones sociales, en actividades de negocio, en el conjunto de elecciones y en los resultados exitosos, por lo cual no es posible obviar su consideración en el desarrollo institucional y en el cambio social.

### **3. Una aproximación a los fundamentos del cumplimiento voluntario**

Significativamente, en la legislación tributaria moderna existe interés en promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, aunque no se precisa el sentido y alcance de la expresión. Al separar para el análisis los términos que componen la expresión, se encuentra dentro de la variedad de opiniones, que muchos de los actos realizados por el sujeto son voluntarios, es decir, sin factores externos que lo obliguen. Al respecto, Ferrater (1988) señala que, históricamente se ha interpretado la voluntad desde cuatro puntos de vista: El psicológico o el antropológico: la voluntad corresponde a cierta facultad humana, como expresión de cierto tipo de actos. El moral: se relaciona la voluntad con los problemas de la intención y con los aspectos requeridos para el bien. El teológico: se ha usado para caracterizar el aspecto fundamental de la realidad o personalidad divina. El metafísico: se ha considerado como un principio de las realidades y como motor de todo cambio.

Para este autor, han sido abundantes las opiniones en cuanto a la voluntad, pero en relación con los cuatro puntos de vista señalados, la mayor parte de ellas se han fundado en consideraciones de tipo psicológico. Entre las muchas interpretaciones de la voluntad, están los que la conciben como una determinada voluntad humana; otros la interpretan como abreviatura de ciertos actos: los actos

voluntarios o voliciones; en esta interpretación, explica Ferrater (1988), el uso de la palabra voluntad puede presentar dudas, ya que puede llevar a reíficar los actos mencionados en una especie de entidad. Supone que el interés por evitar tal reificación ha hecho menos frecuente, el uso de la palabra voluntad, o se usa solo como una abreviatura más o menos cómoda, en textos filosóficos y psicológicos.

Este autor considera que existen otras opiniones que han insistido en el carácter irreducible, o relativamente irreducible de la voluntad o hasta de los actos voluntarios, distinguiéndola del deseo y de la razón; dentro de esta corriente ha existido cierta tendencia a considerarla en cierta forma como irracional. A su juicio, sin embargo, ya otros clásicos pensadores como Rene Descartes (1596-1650) y Gottfried Leibniz (1646-1716), opinaron que la voluntad se haya siempre en muy estrecha relación con otras facultades o con otros tipos de actos; bajo este enfoque se relacionan los actos de voluntad con las razones que se tienen o se alegan para ejercer la voluntad, es decir para querer algo.

Se estima así, que la voluntad es dirigida por razones o en todo caso por preferencias, las cuales pueden ser objeto de deliberación. En este orden se afirma que la voluntad es un elemento en una especie de "continuo" de actos, que van desde los impulsos, o desde los instintos (en ocasiones concebidas como impulsos mecanizados y orgánicamente *institucionalizados*), hasta los actos de ejecución, la evaluación, la deliberación, la preferencia y la resolución (Ferrater, 1988).

Algunos filósofos clásicos ya habían intentado poner en escena la voluntad en algunos actores sociales. Rousseau (1916), por ejemplo, para explicar el funcionamiento de la sociedad en su obra *El Contrato Social*, al Estado lo simbolizó como la voluntad general. El Estado, es el dueño absoluto de la propiedad y bienes particulares, cuyos poseedores no pasan de ser simples depositarios del bien público. En su activo, el Estado elabora las leyes civiles y políticas. La voluntad general como Estado es siempre recta y dedicada a la utilidad pública, al interés común.

Mientras que la voluntad particular interpreta al pueblo. El pueblo en cambio, no siempre presenta la misma rectitud, quiere su bien pero no lo comprende, su voluntad es la suma de voluntades particulares y atiende al interés particular. Esta situación permite que aparezcan diferencias entre la voluntad particular y la general. La significación de tales voluntades en la obra de Rousseau (1916), entran en juego para establecer la dinámica de un país. Este autor se refiere al Estado



como consumidor y no productor, que obtiene la sustancia para su consumo del trabajo de sus miembros.

Los particulares contribuyen con el Estado con aquella parte de su trabajo que excede de sus necesidades. Dependiendo de la existencia del Estado, el excedente de producción de los particulares está en función de los necesidades de ese Estado y tal excedente está determinado por la fertilidad del clima, de la clase de trabajo que la tierra exige, de la naturaleza de sus producciones, de la fuerza de sus habitantes, de la mayor o menor consumación, de la naturaleza de los gobiernos y de muchas otras relaciones semejantes.

La naturaleza de los gobiernos es fundamental para la contribución de los particulares, pueden existir gobiernos más o menos voraces, fundándose las diferencias en el principio de que, mientras más se alejan las contribuciones de su origen, tanto más onerosos son. Para Rousseau (1916: 266), "los contribuyentes, su medida no debe hacerse por la cantidad, sino por el camino que tienen que recorrer para volver a las manos de donde han salido. Cuando esta circulación es pronta y bien establecida, poco o mucho que el pueblo pague, es siempre rico y las finanzas marchan bien, cuando por el contrario, por poco que el pueblo de, este poco no vuelve a sus manos, dando continuamente pronto se arruina. El Estado no es nunca rico y el pueblo es siempre pobre".

En esa relación, la distancia entre el pueblo y el gobierno decide lo oneroso de los tributos. Los tributos son más onerosos a medida que esa distancia es mayor. En el caso de gobiernos democráticos el pueblo tiene menor carga de contribuciones, en la aristocracia son mayores las contribuciones, en gobiernos monárquicos son máximas. En la obra de Rousseau (1916), prevalece la idea del tributo como fin para la distribución en la sociedad. Y es en esa distribución en la sociedad donde está la forma de medir la voluntad en el cumplimiento, la riqueza del Estado y el pueblo y la calificación de oneroso e injusto del tributo.

En el contexto de la administración tributaria, la palabra "voluntad" está asociada a los vocablos "cumplimiento de los contribuyentes al tributo" como una forma de señalar la tendencia de dicha administración para lograr la recaudación presupuestada. Esta condición requiere expresarse en un modelo que incluya una concepción de la voluntad del contribuyente y permita su participación en un marco institucional que tome en cuenta sus valores e intereses para motivarlo a dicho cumplimiento.

En el aspecto informal, la estructuración de esa convivencia Estado-contribuyente implica la promoción de actitudes y comportamientos basados en ideas y motivaciones propias de una cultura hacia el tributo. Tales motivaciones aunque no son normas escritas determinadas por las Leyes, son activadas por el sistema de incentivos utilizado por la administración tributaria en la interacción con el contribuyente, y en gran medida son ellas las que determinan la forma de cooperación, apoyo y participación de éste, y por ende, definen el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

#### **4. El cumplimiento voluntario como institución de la modernización tributaria**

El cumplimiento voluntario es una categoría que ha adquirido relevancia en el desarrollo de la reforma tributaria. El auge en el uso de esta noción, parece indicar un nuevo modo de hacer la tributación para lograr una mayor recaudación fiscal y una disminución de la evasión. Probablemente significa también una modalidad de tributación más cooperativa, focalizada según lo señalado por el BID (1997: 136), "en menos normas coercitivas para restringir el uso indebido del poder del Estado que crea graves problemas de credibilidad". Es decir, con normas que más que castiguen al contribuyente, favorezcan e incentiven el intercambio de los sujetos. Esta condición adquiere fundamental importancia en países donde el intercambio ciudadano-sistema tributario, ocurre en condiciones de incertidumbre por factores tales como la desinformación, corrupción y decepción en la finalidad del tributo.

En tal sentido, el planteamiento esbozado por Jorrat (1998: 3) presenta algunos factores que deben ser incluidos en el diseño de un sistema para inducir al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Entre los supuestos del análisis destaca en la base del sistema tributario la necesidad de suficiencia del sistema, la cual depende de la capacidad recaudatoria, entendida como "la recaudación posible de alcanzar en un sistema tributario determinado y un esfuerzo fiscalizador óptimo".

Este concepto se distingue del concepto de recaudación efectiva y recaudación potencial. La recaudación efectiva corresponde al monto de los ingresos tributarios obtenidos, en condiciones de evasión. La recaudación potencial es aquella que "se obtendría si existiera un 100% de cumplimiento voluntario y es mayor que la recaudación efectiva y la capacidad recaudatoria" (Jorrat, 1998: 3). De esto se

deduce que el cumplimiento voluntario se expresa en la recaudación potencial, que es consecuencia de factores de política tributaria, de la función fiscalizadora de la administración tributaria y factores ambientales.

Las manifestaciones de la política tributaria están en el nivel de tasas, la amplitud de las bases imponibles, el nivel de sanciones. Las manifestaciones de la función fiscalizadora corresponden a la eficiencia de la administración tributaria para reducir la evasión. Los factores ambientales constituidos por ejemplo, por la aceptación de los tributos y ética de los contribuyentes, que inciden sobre la dificultad y disposición de los contribuyentes para evadir o eludir los impuestos. En esta explicación, Jorrat (1998) resalta un grupo de variables, que deben ser atendidas en el marco de un cumplimiento voluntario, como son las siguientes:

a) *La tasa legal*: por lo general, resulta ambiguo medir el impacto ocasionado por el aumento de la tasa legal sobre la recaudación. De tal manera que los aumentos de las tasas deben ser cuidadosamente estudiados y explicados para que puedan producir aumentos en la recaudación. Por lo general, si las tasas son altas, un nuevo aumento podría hacer caer la recaudación y aumentar la pérdida del bienestar.

En el caso del impuesto sobre la renta, las tasas progresivas a las rentas personales discriminan el ahorro; al reducir la rentabilidad se castiga el esfuerzo adicional y se incentiva la evasión o elusión de impuestos por la tasa marginal alta. Estos casos Mizrachi (2001), considera que la imposición tiene sus limitaciones en la conducta del contribuyente, quien reacciona por razones psicológicas ante el impuesto, ese límite se constituye en un factor a considerar en el momento de escoger los tipos de imposición, el diseño de la política tributaria y las facilidades para el pago.

En el caso del IVA, las tasas diferenciadas aumentan los costos administrativos de los contribuyentes y de la administración tributaria, por la dificultad para fiscalizar y la disponibilidad de información. Se producen también espacios de evasión, declarando ventas afectadas con altas tasas como si fueran ventas afectadas con tasas menores. Distorsiona la redistribución del tributo, puesto que las tasas bajas para determinados productos benefician a las personas independientemente del nivel de ingresos.



*b) Amplitud de la base imponible:* la limitación de la base imponible a través de exenciones, franquicias, deducciones y tratamientos especiales produce una disminución de la recaudación. No obstante, las exenciones aunque sacrifican la recaudación, en ocasiones son decretadas para disminuir la regresividad del impuesto, incentivar el consumo de bienes o servicios y por dificultad para gravar ciertos productos. En el caso del IVA un aumento de la recaudación puede estar dado por la eliminación de exenciones, pero esa decisión debe considerar el impacto en la administración del impuesto, en los consumidores, en la recaudación tributaria y en la evasión tributaria.

*c) Administración del impuesto:* la administración tributaria incurre en aumentos de sus costos, por concepto de la fiscalización de las exenciones y por la definición de los límites de las exenciones. En el contribuyente también se aumentan los costos de cumplimiento tributario por el hecho de que debe mantener por separado la relación de ventas no exentas y realizar los cálculos en proporción a las ventas gravadas. En los consumidores es preciso determinar si la exención del impuesto produce una variación significativa en el precio que paga el consumidor, ya que la exención actúa sobre el valor agregado de la etapa exenta, causando muchas veces efectos regresivos en los consumidores.

En cuanto al impacto de las exenciones del IVA en la recaudación tributaria, en ocasiones la eliminación de la exención más que beneficiar la recaudación, puede causar una pérdida de ingresos fiscales cuando esta afecta las etapas intermedias, ya que el valor del bien o servicio adquirido por el producto, se hace parte de su valor agregado. En la evasión tributaria la exención del impuesto para determinados bienes o servicios puede producir un aumento de la evasión fiscal, al utilizar ese recurso en la compra con factura en nombre de un contribuyente del IVA, también cuando existen insumos de uso común en productos exentos y gravados. La facilidad y disposición de los contribuyentes para evadir y eludir impuestos está en una legislación tributaria que no contempla un sistema de sanciones que inhiba efectivamente la evasión y en una estructura tributaria compleja, representada por tasas múltiples, exenciones, franquicias, tratamientos especiales y deducciones, factores que en su conjunto reducen la capacidad recaudatoria.

*d) Eficacia de la acción fiscalizadora:* relacionada con la probabilidad de detectar el incumplimiento tributario. En la medida en que la administración disponga de

mayor probabilidad de ejercer la acción fiscalizadora, mayor será su eficacia. Esta probabilidad produce efectos en los contribuyentes quienes perciben la acción fiscalizadora produciéndose la sensación de control y los induce al cumplimiento tributario.

Entre las líneas de acción que la administración tributaria puede utilizar para aumentar la probabilidad de detección, se encuentran: aumentar la disponibilidad de información con respecto a la magnitud de las obligaciones tributarias de los contribuyentes: la idea es hacer visible los impuestos de los contribuyentes, a través de la información recibida por terceros con medidas administrativas para solicitar información acerca del monto y destino de honorarios cancelados, dividendos pagados por sociedades anónimas, intereses pagados por los bancos, ventas efectuadas con tarjeta de crédito, compras con facturas en supermercados y grandes tiendas.

Jorrat (1998) señala el impacto que puede tener este recurso a través del ejemplo chileno, cuando en 1995 se aprobó una ley para solicitar información a los bancos sobre los intereses pagados a cada contribuyente. Pero aunque los bancos no enviaron la información, el solo hecho de haberse aprobado, produjo efectos en los contribuyentes reduciendo la evasión de un 50% a un 35%. Esta situación revela las consecuencias del aumento de la probabilidad de eficacia de la fiscalización en la administración percibida por los contribuyentes, como recurso para disminuir la evasión.

e) *Simplificación de la estructura tributaria:* esta es explicada a través de la identificación de cuatro aspectos que deben ser tomados en cuenta para evitar la complejidad de la estructura tributaria como causa de incumplimiento: la certidumbre, la capacidad fiscalizadora, la dificultad y la manipulabilidad. La certidumbre se refiere a que las leyes tributarias definen claramente las obligaciones tributarias, lo que evita que la administración tributaria desvíe recursos y tenga dificultad en comprobar los delitos, ante el hecho de los errores del contribuyente, por una mala interpretación de la ley.

En el caso de la capacidad fiscalizadora, una estructura tributaria compleja se traduce en mayores costos para la administración y en una menor probabilidad de detectar la evasión. Los recursos y el tiempo utilizado en una auditoría compleja reducen la capacidad fiscalizadora, así por ejemplo, en el caso de una declaración de impuestos sobre la renta con abundantes créditos, deducciones y tratamientos



especiales requiere de una auditoria de más tiempo que la auditoria practicada a una declaración del IVA sin exención y de una sola tasa.

La complejidad de la estructura tributaria crea dificultad en el contribuyente para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, debido a los costos que se originan, constituidas por el dinero gastado en asesorías, tiempo dedicado a entender las leyes e instructivos, recopilar los documentos exigidos. La manipulación tiene condiciones favorables cuando en las leyes tributarias existe multiplicidad de impuestos y tasas; la heterogeneidad en la determinación de la base imponible facilita al contribuyente minimizar, evadir y eludir el pago de impuesto.

*f) El nivel de sanciones:* no es preciso que el aumento de sanciones conduzca directamente a un mayor cumplimiento tributario. En ocasiones las sanciones se hacen inaplicables en los casos de incertidumbre de la legislación tributaria; castigos excesivos, sanciones elevadas pueden inducir a la corrupción, ya que se hace más rentable negociar con contribuyentes y fiscalizadores, eso sin tomar en cuenta que el largo tiempo que transcurre entre el delito y la aplicación del castigo, hace que la sanción pierda efecto disuasivo.

*g) Aceptación del sistema tributario:* está en relación con la justicia del sistema tributario percibida por el contribuyente. La aceptación depende de factores tales como la moderación de la carga tributaria, equidad del sistema tributario, destino de los impuestos, la relación entre la administración y los contribuyentes. Si la carga tributaria es excesiva y no existe moderación de la carga tributaria, esto puede ser percibido por el contribuyente como injusto o expropiatorio. De igual modo, cuando el contribuyente percibe que el destino de los impuestos es el gasto adecuado en bienes y servicios públicos, se financian en cantidad suficiente, se cumple con los programas sociales y no existe excesivo despilfarro burocrático, se producen incentivos para cumplir con el pago de los impuestos.

Jorrat (1998) considera que el tratamiento de estos factores puede ser una labor de la administración tributaria, informando a los ciudadanos acerca de cómo se utilizan los impuestos, utilizando campañas publicitarias para el conocimiento de la importancia y destino de los impuestos. En la relación del ente tributario con los contribuyentes se debe procurar que estos últimos reciban un trato justo y digno, los trámites sean expedidos y los tiempos de espera y atención sean reducidos.

Debido a que el impuesto es una sustracción del ingreso del contribuyente, este requiere para su pago de información relacionada con la necesidad del gasto público y de la inversión de los recursos, como medida orientada a evitar la resistencia a la extracción impositiva, enfoque diferente a las medidas de sancionabilidad de la conducta, sobre todo a las del incumplimiento de deberes formales, que ha traído como consecuencia un incremento de la corrupción y de los costos de administración del impuesto. Esto tiene como fundamento que el contribuyente perciba el beneficio propio del pago del impuesto, de esa forma se evita que asuma conductas de evasión o elusión, o conductas propias de la llamada economía de opción, como por ejemplo, cambiar de trabajo y/o cambiar de hábitos de consumo, que llevaría a la remoción legal del impuesto.

## 5. La estructura de incentivos formales del sistema tributario

El marco institucional que establece las reglas de funcionamiento del sistema tributario venezolano lo compone un sistema de leyes que incluye desde la tipificación y regulación de los diversos impuestos de los que son sujetos tanto personas naturales como jurídicas hasta la ordenación de los procedimientos administrativos –fiscalización, recaudación y cobranza- del organismo estatal encargado de realizarlas[1]. Sin dejar de considerar que son múltiples los factores que pueden explicar el comportamiento, tanto individual como colectivo, de las personas en su papel como contribuyentes fiscales, es posible identificar dentro de dicha estructura legal y administrativa un conjunto de incentivos que buscan inducir el cumplimiento voluntario, pero que en todo caso son interpretados por el propio contribuyente sobre la base de su experiencia particular.

A partir de un análisis de la legislación tributaria vigente y de ciertas pautas para su gestión administrativa, en este apartado se consideran algunos de los principales incentivos formales que contempla el sistema tributario, como lo son: las rebajas, la remisión y prórrogas, la existencia de un modelo de gestión orientado hacia el contribuyente y la tributación como base de financiamiento de los servicios públicos. Desde un plano descriptivo, se trata es de identificar dichos incentivos como posibles variables independientes del cumplimiento voluntario mediante una interpretación conceptual del articulado legal, lo cual nos permita ir avanzando en la construcción de supuestos en torno a la verdadera influencia de tales incentivos sobre el cumplimiento voluntario, proceso metodológico previo al

trabajo empírico que posteriormente llevaría a confirmar o descartar los supuestos que hayan sido elaborados.

### **Las rebajas del impuesto**

La Ley del Impuesto sobre la Renta en los Art. Nos. 56 al 59 explica la forma en la cual va a disminuir el impuesto a pagar por concepto de rebajas para el sector de grandes contribuyentes, las cuales corresponden a cantidades resultantes de la aplicación de porcentajes, según la actividad empresarial, al monto de la inversión en activos fijos. También el artículo No. 145 de la misma Ley presenta el incentivo por rebaja al referir su otorgamiento a los casos de incremento en la nómina de personal venezolano (Congreso de la República, 1999). La idea de rebaja como disminución del monto a pagar del tributo supone un incentivo para su pago, debido a la menor carga tributaria que facilita cumplir con su cancelación.

No obstante, la intención del incentivo por rebaja señalado en la ley, es producir efectos extra-fiscales, como política del Estado en el fomento y desarrollo de esas actividades para que se traduzca en generación de empleo, capacitación de los trabajadores, comercialización externa, atractivo para la inversión y para proteger al medio ambiente. Si bien esto es valido, parece incompleto no incluir un conjunto de rebajas de impuestos que constituyan incentivos en atención a modos más particulares del contribuyente para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

### **La remisión tributaria**

Uno de los incentivos observados en el orden de la tributación para la recaudación de ingresos del Estado, es lo expresado en la Ley sobre el Régimen de Remisión y Facilidades para el Pago de Obligaciones Tributarias Nacionales (Asamblea Nacional, 2001) cuya finalidad es estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias nacionales a través de la remisión total o parcial de la deuda tributaria causada hasta el año 2000.

La importancia del incentivo de remisión es que rescata deudas tributarias que están en vías de prescribir, ya que el Código Orgánico Tributario (COT) en el artículo No. 55 consagra el derecho a la extinción automática de las obligaciones tributarias, en el plazo común de 4 años (Asamblea Nacional, 2001). No obstante, a la larga el procedimiento de remisión irá perdiendo sentido como incentivo, ya que es probable que los mecanismos de control aplicados actualmente a los

contribuyentes permita cada vez menos que el pago del tributo se mantenga atrasado, haciendo por ende innecesario acudir a una remisión[2].

### **Un modelo de gestión donde el contribuyente es cliente**

La introducción de criterios empresariales en la gestión de los tributos fue un sello distintivo del proyecto de reforma administrativa que condujo a la creación del Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENIAT) en 1992. A partir de entonces, dicha Administración ha dispuesto –en las principales ciudades del país– de edificaciones o espacios físicos modernos y confortables dentro de las Gerencias Regionales, donde son atendidos directamente los contribuyentes (o sus representantes legales) por personal capacitado, encargado de procesar sus declaraciones y pagos de impuestos, además de ofrecer consulta y la información relacionada con los formularios que el contribuyente debe presentar.

A través de un sistema de información automatizado, la nueva Administración Tributaria cuenta con una base de datos actualizada, por lo que de forma inmediata conoce las operaciones de declaración y pago del contribuyente, lo que permite la corrección de errores en la cuenta corriente del contribuyente y su fiscalización oportuna. Dicha plataforma tecnológica se encuentra desplegada dentro oficinas que por su distribución y tamaño permite una interacción y trato más digno del contribuyente, quien al ser redefinido como cliente por la Administración esta ha provisto para su atención de espacios cómodos y arreglados con un atractivo mobiliario, generando una imagen de mayor receptividad y proximidad hacia el contribuyente por parte del servicio.

### **La tributación como base de financiamiento de los servicios públicos**

El incentivo básico para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias es el rol que cumple el tributo como instrumento de financiamiento de bienes y servicios. La Constitución de 1999, en el artículo No. 316 le da el carácter legal a esta finalidad cuando remite a un sistema eficiente para la recaudación de los tributos la sustentación de la protección económica nacional y la elevación del nivel de vida de la población (Asamblea Nacional Constituyente, 1999). De tal manera, que la esencia y significado de los tributos está en gran medida asociada con la prestación de servicios públicos.

Con esos fundamentos, es aceptable que el nivel de recaudación tributaria determinado por el cumplimiento voluntario, se mida por el nivel de funcionamiento de los servicios públicos, los cuales conforman el gasto público del Estado. En la composición del gasto público intervienen los siguientes renglones que ilustran las necesidades de bienes y servicios de la sociedad: seguridad ciudadana, educación, salud, transporte público, infraestructura vial y sanitaria, parques, transferencias como subsidios, donaciones, pensiones. Algunos servicios la sociedad los recibe sin algún pago directo como el de defensa nacional, seguridad ciudadana, educación.

Sin embargo, estudios de opinión recientes continúan reiterando la onda percepción en el imaginario colectivo venezolano sobre las deficiencias en la prestación de servicios públicos, principalmente de aquellos de carácter urbano que son competencia de las gobernaciones y alcaldías (Tendencias Digitales, 2005). Tal circunstancia contribuye a generar una enorme disposición de los contribuyentes hacia la evasión y elusión de los impuestos, coadyuvada por la duda sobre el verdadero destino final que tendrían los fondos recaudados. En medio de esta inconformidad y recelo de los ciudadanos, la administración tributaria se ha visto obligada a extremar sus esfuerzos para procurar el cumplimiento voluntario bajo otros mecanismos y estímulos en donde han jugado un papel relevante los incentivos informales, los cuales hemos analizado en otra oportunidad (Ochoa et al, 1998), pero que siguen siendo un fenómeno de merecida atención, especialmente bajo análisis multivariables.

## 6. Conclusiones

A raíz de la lógica de acumulación de capital basada en un mercado de tipo globalizado y de libre movimiento, los tributos constituyen cada vez más un recurso decisivo en la estructura de presupuesto y gasto de un Estado-nación. El reconocimiento de la institución tributaria como una de las instituciones estatales necesaria para reducir algunas externalidades del mercado, asociadas a la deslocalización de las ganancias y localización de riesgos y pérdidas, reside en su capacidad extractiva de parte de los recursos financieros de los agentes económicos para ser invertido por el Estado en el beneficio del conjunto de la sociedad.



No obstante, la legitimidad de la extracción por parte del Estado de recursos a los particulares se convierte en asunto clave en momentos en que asistimos a un despertar del tradicional contribuyente pasivo, que en el caso de la gran empresa se manifiesta en la enorme consideración que adquieren las obligaciones fiscales como una variable externa que incide en la competitividad, haciendo latente el resquemor y la resistencia hacia dichas obligaciones, con lo que el cumplimiento voluntario de los impuestos por parte de los agentes económicos se ve comprometido.

En varios países de América Latina, la reforma tributaria ha consistido fundamentalmente en la reestructuración del ente tributario para ser eficiente y efectivo el control y la recaudación fiscal, mediante cambios administrativos basados en la corriente de la llamada Nueva Gestión Pública[3]<sup>iii</sup> (Ochoa y Gamboa, 1999; Ochoa et al, 2003). Bajo dicha orientación, en Venezuela la eficiencia de la administración tributaria ha apuntado a medirse a través del control de un nuevo género de contribuyentes, caracterizado principalmente por percibir cuantiosos ingresos, condición que lo convierte en "especial", y por ende, en la célula básica de la recaudación fiscal en lo que a rentas internas se refiere.

Ahora bien, la búsqueda de hacer eficiente las funciones básicas de la administración tributaria no sólo ha pasado por una reducción de costos, simplificar operaciones y concentrar esfuerzos en aquel segmento de contribuyentes de mayor aportación al fisco, sino también por la promoción de una cultura proactiva hacia el pago consciente de los impuestos, conducta social, que de institucionalizarse en gran medida, permitiría reducir las tareas de fiscalización y cobro por parte del ente tributario. En esta dirección, los cambios en la legislación impositiva durante los últimos años han introducido dentro del sistema tributario venezolano una estructura de incentivos que busca promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

Pero más allá de lo expuesto en la legislación fiscal, la efectividad de dichos incentivos para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias está condicionada por factores relacionados con la capacidad de la propia administración tributaria en el uso de los mismos, así como por el reconocimiento como tales por parte del contribuyente. En este sentido, el sistema tributario venezolano, a través de un ininterrumpido proceso de reforma de su administración, ha dado un giro de una gestión tributaria coercitiva a una cooperativa con la finalidad de convertir al

sector empresarial en socio del Estado como contribuyente conciente del pago de sus impuestos.

Cabe destacar que la administración tributaria venezolana ha desarrollado varias acciones diferentes a las del imperativo jurídico, las cuales pueden ser consideradas como una especie de incentivos informales que se traducen para el contribuyente en apoyo, atención, buen trato, orientación y colaboración, para procurar la identificación del contribuyente con su administración tributaria e inducirlos al cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Dichos incentivos se expresan en la comodidad que ofrecen los nuevos espacios físicos de las dependencias, la atención y trato de sus funcionarios calificados y la información por diversos medios de comunicación para procurar la cultura hacia la tributación[4]. En rigor, son estos criterios de gestión los que vienen a completar la estructura de incentivos que busca propiciar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

### Notas

[1] El Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) fue creado en agosto de 1994 en el marco del proceso de reformas de mercado iniciado en Venezuela en la década de los noventa, con la finalidad de lograr la eficiencia de un sistema tributario que hasta entonces en materia de tributación interna era un simple apéndice dentro de la política fiscal.

[2] Más vigencia en el tiempo puede que tengan las prórrogas para el pago de las obligaciones tributarias no vencidas y el fraccionamiento y plazo para el pago de deudas atrasadas, según se expresa en el artículo 45 del COT. Estos mecanismos pueden ser asimilados como incentivos para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, puesto que expresan la idea de consideración y reconocimiento de alguna realidad particular del contribuyente. Sin embargo, solo procede en casos excepcionales y de causas contingentes o circunstanciales de la economía del país, y con muy pocas opciones para casos particulares, según se expresa en el mismo Código.

[3] Corriente reformista de origen europeo, que adopta varios rasgos de la gerencia privada, para su introducción en el administración pública, como fórmula para solventar la ineficiencia que supuestamente produce la rigidez del modelo burocrático formal, en un contexto caracterizado por la incertidumbre del entorno.



Sobre dicha corriente, véase: Dunleavy y Hood, 1995; Barzelay, 1998 y Manning, 2001.

[4] Corriente reformista de origen europeo, que adopta varios rasgos de la gerencia privada, para su introducción en el administración pública, como fórmula para solventar la ineficiencia que supuestamente produce la rigidez del modelo burocrático formal, en un contexto caracterizado por la incertidumbre del entorno. Sobre dicha corriente, véase: Dunleavy y Hood, 1995; Barzelay, 1998 y Manning, 2001.

### Referencias

ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE (1999): Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial. No. 36.860, de fecha 30 de Diciembre.

ASAMBLEA NACIONAL (2001): Ley sobre el Régimen de Remisión y Facilidades para el Pago de Obligaciones Tributarias Nacionales. Caracas.

BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO (1997): Progreso económico y social en América Latina. Informe. *BID. Washintong, D.C.*

BANCO MUNDIAL (1997): Informe sobre el desarrollo mundial 1997. El Estado en un mundo en transformación. Washington, D.C.

BARZELAY, M. (1998): La reforma de la Administración Pública: un enfoque de políticas (con referencia a los países de la OCDE). En Reforma y Democracia. No. 10. Revista del Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo. Caracas. pp. 113-128.

BURKI, S.; JAVED-PERRY, G. (1998): Beyond the Washington consensus: institutions matter. World Bank. Washington, D.C.

COASE, R. (1994): La empresa, el mercado y la ley. Alianza. Editorial. Madrid

CONGRESO DE LA REPÚBLICA (1994): Código Orgánico Tributario. Caracas.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA (1999): Ley del Impuesto sobre la Renta. Caracas.

DUNLEAVY, P.; HOOD, C. (1995): De la administración pública tradicional a la nueva gestión pública. Ensayo sobre la experiencia modernizadora de diversos

país desarrollados. *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, No.3, España. pp. 105-114.

FERRATER, J. (1988): Diccionario de Filosofía. *Alianza Editorial. Barcelona*.

JOBIN, P. (1996): La planificación y el control de gestión en la administración tributaria. Ponencia presentada en la 3ra. Asamblea General del CIAT. República Dominicana.

JORRAT, M. (1998): Evaluación de la capacidad recaudatoria del sistema tributario y la evasión tributaria. *Trimestre Fiscal*, No. 63, Año 19.

MANNING, N. (2001): The legacy of the New Public Management in developing countries. *International Review of Administrative Sciences*, Vol.67. pp. 297-312.

MARSHALL, J. (1994): Motivación y emoción. *McGraw-Hill. España*.

MIZRACHI, E. (2001): Reforma del régimen tributario y sancionabilidad de los ilícitos en la Constitución de 1999. *Revista de Derecho Tributario*, No.92.

NORTH, D. (1991): Institutions, institutional change and economic performance. *Cambridge University Press*.

OCHOA, H.; MONTILVA, M.; GARCÍA, J. G. (1998): Marketing en el Sector Público: El Caso de la Administración Tributaria Venezolana. *Ciencias de Gobierno*, No. 3.

OCHOA, H.; GAMBOA, T. (1999): Hacia la gerencia pública en Venezuela: el caso de la administración tributaria. *Revista Centroamericana de Administración Pública*. No. 37.

OCHOA, H.; GARCÍA, J. G.; MONTILVA, M. (2003): Modernización Tributaria y Reestructuración Económica en América Latina. *Revista Aportes para el Estado y la Administración Gubernamental*, No.20. pp. 75-96.

PAYNE, M. (1999): Instituciones políticas e instituciones económicas: Nueva Visión sobre las relaciones entre el Estado y el mercado". *Reforma y democracia*. No. 13. Revista del CLAD. Caracas. pp. 117-140.

PRAST-CATALÁ, J. (2000): Administración pública y desarrollo en América Latina un enfoque neoinstitucionalista. *Pensar lo Público*. Francisco Longo y Manuel Zafra [coord.]. UIM y ESADE. Granada. España. pp. 193-234.

ROBBINS, S. (1998): Comportamiento organizacional. Concepto, controversia y aplicaciones. *Octava Edición*. Editorial McGraw-Hill Interamericana. México.

ROUSSEAU, J. J. (1916): El Contrato Social. Principio de Derecho Político. Traducción de Everardo Velarde. Editorial Nacional. México.

SHEPHERD, G. (1999): Administración pública en América Latina y El Caribe: En busca de un paradigma de reforma. En Losasa i Marrodán, Carlos [ed.] ¿De burócratas a gerentes? Las ciencias de la gestión aplicadas a la administración del Estado. BID. Washintong, D.C. pp. 69-103.

TENDENCIAS DIGITALES (2005): Estudio de las interacciones entre el ciudadano y el Estado venezolano y oportunidades para el gobierno electrónico. *Centro Nacional de Tecnologías de la Información*, Mimeo, Caracas.

WILLIAMSON, O. (1985): Las instituciones económicas del capitalismo. *Fondo de Cultura Económica*. México.

