

### **2.3.1. Obligación Tributaria**

La obligación tributaria es considerada un vínculo de carácter personal en el que se exige a la persona obligada el pago de una suma de dinero, por lo general, una vez que haya verificado la existencia del presupuesto de hecho previsto o establecido por la ley.

El vigente Código Orgánico Tributario en su artículo 13 la define de la siguiente manera:

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

Según Giuliani (1970), el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo una obligación de dar (p. 383). Es un vínculo de carácter personal debido a que se establece entre un sujeto activo que es el Estado y sus delegaciones autorizadas por ley, y un sujeto pasivo que puede ser un apersona individual o colectiva, tanto cuando tiene capacidad jurídica según los principios del Derecho o disponen únicamente de patrimonio propio y constituyen entes con capacidad de desarrollar actividades económicas autónomas. La obligación es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto, debe dar a otro que ejerce el poder tributario, sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley.

En materia tributaria no caben discusiones teóricas: la única fuente de la obligación es la ley, sólo por mandato de ésta puede surgir la obligación tributaria ya que la voluntad de los individuos no puede crearla. El

fundamento jurídico de la relación jurídica tributaria dice Moya (2000) radica en la ley, por lo demás no podría ser de otra manera en el ordenamiento jurídico del país (p. 88)

Mediante la ley, le legislador describe la hipótesis condicionante llamada "hecho imponible" y entonces ese pasa a ser un concepto jurídico. Mientras no esté previsto en la ley, ningún presupuesto de hecho genera obligación tributaria. A su vez debe atenerse a las disposiciones constitucionales y el poder judicial debe velar para que no se viole ese acatamiento a los postulados esenciales.

Los tributaristas coinciden en señalar que la relación jurídica tributaria y por ende la obligación jurídica corresponde al Derecho Público por vincularse con la facultad tributaria, que es manifestación del poder de imperio del Estado.

Según Villegas la obligación tributaria puede definirse también como aquel vínculo jurídico, ex lege, en virtud del cual una persona está obligada hacia el Estado u otra entidad pública al pago de una suma de dinero, cuando se verifique el presupuesto de hecho previsto en la ley. (1992p. 246).

Partiendo de las definiciones anteriores, se pueden señalar como características de la obligación tributaria las siguientes:

- a) La obligación es un vínculo de derecho en virtud del cual el deudor está sujeto a ejecutar una prestación
- b) La obligación es un derecho de naturaleza pecuniaria

- c) La obligación es una relación personal entre acreedor y deudor.

Según Ruggiero citado por Laya (1989), tres son los elementos de la obligación tributaria:

- a) El vínculo jurídico que une una persona a otra
- b) El doble sujeto, activo (acreedor) y pasivo (deudor), ligados entre si por el vínculo
- c) La prestación, que es el objeto de la obligación, la cual constituye el fin de la misma, por la ventaja que el acreedor se promete de ella y la limitación al deudor de hacer o no algo.

### **2.3.2. Sujeto Activo**

Conforme al artículo 18 del Código Orgánico Tributario , “ es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”.

Ahora bien, dentro de este concepto debe entenderse al Estado en su triple manifestación, bien sea el Fisco Nacional (La República), el Fisco Estatal (los Estados como entidades federales) y el Fisco Municipal (Los Municipios). Igual carácter asumen los entes parafiscales, llamados así porque el Estado delega su recaudación y administración del tributo a ciertos entes públicos, con el de que estos cuenten con financiamiento autónomo, tales como el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) y el

Instituto Venezolano del Seguro Social, los cuales perciben contribuciones parafiscales de acuerdo con la ley que los crea.

El sujeto activo de la actividad tributaria es el Estado en uso de su poder de imposición o soberanía fiscal, pero también lo son en el caso de Venezuela los Estados y Municipios dotados de poder tributario, siempre dentro de los límites establecidos por la Constitución de la República y las leyes especiales.

### **2.3.3. Sujeto Pasivo**

El Modelo de Código Tributario para América Latina (C.T.A.L.) en el artículo 22 los define como "La persona obligada al cumplimiento de las prestaciones pecuniarias tributaria sea en calidad de contribuyente o de responsable, de igual forma el Código Orgánico Tributario en su artículo 19 lo define de la siguiente manera, "es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable"

Por tanto, se entiende como contribuyente aquellos sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible de la obligación tributaria. En tal sentido dicha condición puede recaer en:

Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible.

Dicha condición puede recaer:

1. En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
2. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho.

3. En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional. (Artículo 22, C.O.T.)

Así mismo están obligados los contribuyentes al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias. (artículo 23 C.O.T.)

En todo caso, también puede ser sujeto pasivo de la obligación como lo establece el Código Orgánico una categoría llamada responsables, definidos en el artículo 25 así: “Responsables son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos.”

El responsable tendrá derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades que hubiese pagado por aquel (Artículo 26 C.O.T.). También se señala que a veces el Derecho Tributario asigna responsabilidad a determinadas personas por la intervención que tengan en la realización del acto generador del hecho imponible, como en el caso de retención. (artículo 27 C.O.T.)

En este sentido, son responsables solidarios según el Artículo 28 del Código Orgánico Tributario

Son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan:

1. Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces y de herencias yacentes.
2. Los directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida.

3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica.
4. Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan.
5. Los síndicos y liquidadores de las quiebras, los liquidadores de sociedades, y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones, los interventores de sociedades y asociaciones.
6. Los socios o accionistas de las sociedades liquidadas.
7. Los demás, que conforme a las leyes así sean calificados.

**Parágrafo Primero:** La responsabilidad establecida en este artículo se limitará al valor de los bienes que se reciban, administren o dispongan.

Interesa destacar que la responsabilidad solidaria solo se hará efectiva cuando los responsables hubiesen actuado con dolo, negligencia o culpa grave. Esta responsabilidad será subsidiaria y cubrirá solamente el monto del tributo que no pueda ser recobrado del respectivo contribuyente. A este fin, la Administración Tributaria demandará en primer lugar el pago del tributo al contribuyente, sin perjuicio de solicitar, cuando lo estime conveniente, medidas cautelares sobre bienes del responsable para garantizar la totalidad del tributo a cuyo pago este pueda quedar obligado.

Siendo así, existe un elemento diferenciador entre las especies de responsabilidad, directa y solidaria; el contribuyente es responsable a deuda propia y el responsable por una deuda ajena. De esta diferencia resulta una consecuencia fundamental: el contribuyente debe desde el punto de vista jurídico, soportar la carga del tributo, no tiene derecho a transferirla a terceros. Por el contrario, el responsable tiene siempre el derecho esencial del resarcimiento, por cualquier medio jurídico: repercusión, retención, percepción, repetición, aunque la ley no lo establezca por la indiscutible razón de que se trata de una responsabilidad por cuenta ajena.

### **2.3.4. Hecho Imponible**

La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida del hecho imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal de hecho imponible abstracto. Por otra parte, el hecho imponible no crea por si solo la obligación sino que nace a través de la ley. Esta conexión entre el hecho imponible y la norma demuestran que el hecho es un hecho jurídico, o dicho en otras palabras, es un hecho por voluntad de la ley y produce por tanto efectos jurídicos.

De acuerdo al Código Orgánico Tributario Venezolano vigente (2001)  
“ El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”  
(artículo 36)

Todas las obligaciones tributarias tienen en común , la naturaleza de obligaciones legales, por las cuales es debida una prestación pecuniaria, en cuanto se verifique el presupuesto e hecho estableció en la ley. Todas tienen el resultado, si no finalidad de procurar una entrada de dinero al sujeto activo o entidad pública. Tampoco el criterio distintivo se encuentra en el hecho de ser obligaciones legales, que nacen en cuanto se verifique un presupuesto establecido en la ley; tampoco en el poder en virtud del cual el Estado impone esas obligaciones legales, es decir, el poder de tributos como para otras obligaciones legales igualmente bajo el aspecto de la soberanía.

Además de la soberanía que da origen a la creación de los tributos, es un momento jurídicamente anterior a la relación jurídica tributaria, se

manifiesta en el momento de la creación de la ley tributaria y su estudio pertenece al Derecho Constitucional más bien que al Tributario.

Solamente analizando la naturaleza del hecho jurídico tributario, es posible llegar a una distinción entre los tributos y las otras obligaciones legales y entre diferentes especies de tributos. Bajo este criterio será posible distinguir las tres conocidas categorías de tributos: impuestos, tasas y contribuciones.

Sin embargo la mayoría de los tributaristas determinan la naturaleza del hecho jurídico tributario de manera positiva solamente para las tasas y las contribuciones, mientras que define las del impuesto de manera esencialmente formalista y negativa. En efecto, mientras que se reconoce que el presupuesto de hecho de la tasa es caracterizado por corresponder a un servicio de la administración pública hacia el sujeto pasivo del tributo y el presupuesto de la contribución, corresponde a una ventaja particular resultante para el sujeto pasivo de una obra o de un gasto público, se afirma, por el contrario que el presupuesto de hecho del impuesto no tiene características propias.

Todas las situaciones y todos los hechos a los cuales está vinculado el nacimiento de una obligación impositiva tiene como característica la de presentar un estado o un movimiento de riqueza. Si esto es así, el Estado exige una suma de dinero en situaciones que indican su capacidad contributiva. Es cierto que el Estado por su poder de imperio, podría exigir impuestos en base a cualquier presupuesto de hecho, por caprichoso que fuera, pero el Estado afortunadamente no lo hace así.

Desde este punto de vista estrictamente jurídico, basado sobre el análisis inductivo de las normas tributarias, se comprueba que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la magnitud de esta riqueza (Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás ramos conexos, Impuesto al Débito Bancario).

#### **2.3.4.1. Elementos del Hecho Imponible**

##### **a) Aspecto Espacial del Hecho Imponible.**

Este elemento está referido al lugar donde se realiza el hecho imponible, es decir, donde la ley tiene por realizado el hecho, pudiéndose acoger al efecto el principio de la nacionalidad, del domicilio o la fuente.

Los hechos imposables definidos por la ley en su aspecto objetivo necesariamente son delimitados territorialmente para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito espacial que establece la ley misma y que, automáticamente excluye los hechos imposables que si bien responden a la delimitación objetiva deban hacerlo con respecto al espacio que la ley circunscribe para el ejercicio de su poder fiscal. Como alternativa de este criterio territorial, la ley puede adoptar otro criterio limitador: el ámbito social formado por la sociedad humana sobre la cual el legislador extiende la potestad tributaria.

Son estos los momentos de vinculación de los hechos imposables con el sujeto activo de la obligación tributaria.

Ellos pueden distinguirse en criterios territoriales o en criterios personales o políticos. La selección del momento de vinculación responde a dos propósitos fundamentales: el primero es la posibilidad de ejercer eficientemente los casos concretos por la Administración Tributaria que pueda realizar así la recaudación correspondiente. El segundo es el logro de la finalidad social, económica de la ley fiscal, según posición del Estado dentro de la comunidad mundial y la realización de sus intereses consiguientes.

#### **b) Aspecto Temporal del Hecho Imponible.**

Está referido al momento en que se configura el hecho imponible, por cuanto el legislador le resulta de especial importancia precisar el momento en el tiempo, lo cual será sustancial para resolver problemas colaterales, como lo relativo a la retroactividad; la prescripción, el régimen de intereses, la indexación o actualización monetaria.

Las circunstancias de hecho que el legislador adopta para establecer la ubicación en el tiempo de los hechos imponibles, delimita, como consecuencia el alcance de la obligación tributaria en el tiempo. A este respecto, los hechos imponibles pueden ser circunstancias de hecho de verificación instantánea, en otros casos abarca un determinado proceso que se desarrolló en el tiempo.

Así mismo lo establece el Código Orgánico Tributario en los artículos 37 y 38, que señalan :

Artículo 37 : “ Se considera ocurrido el hecho imponible y existentes sus resultados:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les corresponden.
2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.”

Artículo 38: “Si el hecho imponible estuviere condicionado por la ley o fuere un acto jurídico condicionado, se le considerará realizado:

1. En el momento de su acaecimiento o celebración, si la condición fuere resolutoria.
2. Al producirse la condición, si ésta fuere suspensiva.

**Parágrafo Único:** En caso de duda se entenderá que la condición es resolutoria.”

### **c) Aspecto Personal del Hecho Imponible**

Viene dado este aspecto, por quien realiza el hecho imponible, es decir, quien realiza la actividad económica, o sea, la hipótesis legal condicionante.

### **d) Aspecto Material del Hecho Imponible**

Como dice Villegas (1992) constituye el núcleo del hecho imponible y consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza, perpetuando con verbos tales como: percibir, importar, vender, ganar, consumir, transferir, recibir, para dar una idea esclarecedora de su contenido.

Incluye también:

- a) **Cuantía:** constituye elemento fundamental para su determinación, pudiendo la Administración Tributaria fijar un

tope máximo o mínimo para subsumirse en el hecho imponible y a su vez aportar el ingreso al Fisco.

- b) Alícuota: es el porcentaje aplicable sobre la magnitud numérica, esta es proporcional cuando el porcentaje es constante, la alícuota es progresiva cuando el porcentaje se eleva a medida que se incrementa la magnitud.
- c) Base imponible.

### **2.3.5. Base Imponible**

Se define la base imponible como un parámetro, una cifra o un concepto, estático y empíricamente considerado, el cual mediante su relación con el tipo de gravamen, permite delimitar el monto del tributo, es decir, la magnitud referencial imprescindible para la concreción cuantitativa de la prestación fiscal, porque es la medida a la que aplicada el tipo de gravamen, tasa o alícuota del impuesto, configura el importe del débito.

Es, como señalan los tributaristas, el elemento cuantificante, cifra neta que sirve para aplicar el porcentaje en el cálculo de un tributo, la base imponible, es pues, la cantidad que ha de ser objeto de gravamen a liquidar, una vez depurada de las exenciones y deducciones legalmente autorizadas.

## **CAPITULO III**

# **LA EVASIÓN COMO ILÍCITO TRIBUTARIO EN EL MARCO DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO**

En Venezuela a los delitos tributarios siempre se les ha vinculado con los delitos económicos, siendo estos considerados como delitos característicos de los criminalidad de cuello blanco.

Actualmente en el mundo hay una tendencia a resistirse al pago de los tributos, resistencia que no solo es de ahora sino que se remonta a épocas lejanas. El fenómeno tributario, puede decirse, surge con el Estado mismo como forma de organización social.

En algunos países se negaba el pago del tributo por su desigualdad e injusticia, se observaba que muchos grupos sociales contribuían con su fuerza de trabajo, o con el producto de aquella. Cuando surge en el Estado la convicción del poder divino, la contribución ciudadana se destina a las arcas del príncipe, dando pie a abusos excesivos de parte de quienes recaudaban los tributos, siendo esta la razón de los pensadores de la Ilustración a justificar y estimular la evasión de la obligación tributaria.

En la actualidad se mantiene en los ciudadanos la renuencia a tributar. Al extremo de que la delincuencia fiscal produce un alto grado de descontento en el Estado, puesto que contribuir con el impuesto no es injusticia sino deber social, como lo señala Giuliani

... en épocas de inseguridad social y económica, se apodera de los individuos un ansia de lucro de hacer caer muchas barreras morales, sin hacer distinciones sobre la naturaleza de los delitos; en cambio, la conciencia pública es hoy más sensible a las grandes defraudaciones tributarias y reacciona contra la desigualdad que ello crea. (1993, p.611)

Por ello cuando se violan normas dirigidas a permitir que el Estado logre sus fines propios; se da derecho a reclamar su cumplimiento. No puede validarse la respuesta con la cual un individuo viola una norma, en este caso tributaria, de no pagar tributo alguno, porque el Estado no cumple sus fines fundamentales; dando como resultado incluso que deba pagar más para poder mantener al Estado mismo.

La potestad tributaria del Estado le permite crear los medios necesarios para mantenerse y permanecer en el tiempo sancionando a aquellos que pretenden obstaculizar la formación del patrimonio social.

En Venezuela hay resistencia en algunos grupos al pago de los tributos por la razón de estar convencidos que lo pagado por impuestos no es usado con probidad. La colectividad considera que lo recaudado por concepto de tributos, debe destinarse a mejorar la calidad de servicios públicos, seguridad, salud y educación.

Lo que sucede es que cuando un contribuyente no retiene lo debido, oculta el hecho imponible o defrauda tributariamente mediante simulación,

ocultación, maniobra u otra forma de engaño, atenta contra el Estado, y económicamente comete ilícito y por tanto debe ser sancionado, siendo así también para el caso de la evasión fiscal puesto que acorde con la Carta Magna de 1999, todos los sujetos de un hecho imponible están obligados a contribuir con los gastos públicos y el Estado exigirá la obligación en medida a la carga o capacidad contributiva, pero si el deber no es cumplido, se produce una infracción tributaria y se aplica una sanción.

Para Angulo, quien en materia tributaria venezolana ha profundizado el tema, señala que en el Código Orgánico Tributario (C.O.T.), no se prevé como delictiva la conducta evasora simple, no declarar. “Si en verdad se desea luchar contra la delincuencia tributaria pues nada mejor que atacarla por su espontánea y cómoda manifestación no declarar. Estimo, entonces, que lo procedente hubiera sido prever como delictuosa esta manera evasiva.” (1997, p. 24)

### **3.1. El Derecho Tributario.**

El Derecho Tributario, regula las relaciones jurídicas surgidas entre el Estado y particulares a partir de la realización de un hecho imponible, además abordan el derecho de las obligaciones tributarias donde se consiguen tres elementos: sujeto activo, pasivo y la prestación. Para Jarach citado por Gurfinkel & Russo “sólo el Derecho Tributario sustancial tiene autonomía dogmática, en tanto que la parte destinada a regular obligaciones formales pertenece al Derecho Administrativo” (1993, p. 33).

Para Gurfinkel “el sustentar dicha autonomía no impide reconocer que esta rama del Derecho debe ser parcializada, a los fines de una mejor exposición, sistematización e interpretación de las normas que la contienen” (1993, p. 40).

En el caso del Derecho Penal Tributario su abordaje debe incluir en su estudio y análisis todas las infracciones a las normas tributarias y las sanciones (sean pecuniarias o privativas de libertad) con que se pretende impedir las violaciones.

Las normas tributarias emanadas del Poder legislativo conforman el derecho material o sustancial, en virtud del poder de imperio del Estado, cuya función es regular las relaciones jurídicas que surgen entre los particulares y el Estado y que son consecuencia de la realización de los diversos hechos imposables que la ley establece como creadores de una obligación tributaria.

### **3.2. Derecho Penal Tributario.**

No todos los que integran una sociedad cumplen con todas y cada una de las obligaciones establecidas por las normas tributarias. Dicha situación obliga al Estado a prever ese incumplimiento y para ello configura y determina cuáles pueden ser las diversas formas de transgredir una norma y las posibles sanciones aplicables, en todo caso.

Las regulaciones jurídicas en todo lo referente a las infracciones y sanciones penales corresponde al Derecho Penal Tributario.

Sin embargo, doctrinariamente han surgido divergencias en cuanto a la ubicación del Derecho Penal Tributario dentro del campo de las ciencias jurídicas, y para dar respuesta han surgido diferentes teorías.

Para algunos teóricos el Derecho Penal Tributario es un capítulo del Derecho Tributario. Por un lado Giuliani (1993) concibe el Derecho Tributario como un todo con aspectos conectados entre sí, estimando que tanto infracciones como sanciones forman parte de una misma categoría jurídica, el ilícito fiscal.

Otra tendencia doctrinal sostiene que el Derecho Penal Tributario es parte del Derecho Penal común. Para el profesor Sáinz de Bujanda citado por Villegas "Existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria" (1992, p. 374).

Para los partidarios de la separación entre Derecho Penal Tributario y Derecho Penal común, las normas del Código Penal no podrán aplicarse salvo si la ley tributaria lo estipula en sus normas, en cambio, para quienes asimilan el Derecho Penal Tributario al Derecho Penal común, el Código Penal tiene vigencia para todo lo referente a la infracción tributaria y las sanciones, a menos que una norma expresa derogue su aplicación.

Una tercera posición más ecléctica, ubica al Derecho Penal Tributario en el campo del Derecho Penal contravencional, y no en el Derecho Penal común. Entendiendo como Derecho Penal contravencional aquella rama del Derecho Penal común " que regula la punibilidad de las infracciones en orden