





UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA  
CAMPUS LA MORITA



**ESTRATEGIAS DE AUDITORÍA FISCAL PARA DETERMINAR LAS  
CONDUCTAS ELUSIVAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL SERVICIO  
NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y  
TRIBUTARIA-SECTOR MARACAY**

Autora:

Licda. Roxana Sánchez

La Morita, Junio de 2012



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA  
CAMPUS LA MORITA



**ESTRATEGIAS DE AUDITORÍA FISCAL PARA DETERMINAR LAS  
CONDUCTAS ELUSIVAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL SERVICIO  
NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y  
TRIBUTARIA-SECTOR MARACAY**

Trabajo Especial de Grado presentado como requisito parcial para optar al  
Título de Especialista en Gerencia Tributaria

Autora:  
Licda. Roxana Sánchez

La Morita, Junio de 2012

UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA

VEREDICTO

*Nosotros, Miembros del Jurado designado para la evaluación del Trabajo de Grado Titulado: "ESTRATEGIAS DE AUDITORIA FISCAL PARA DETERMINAR LAS CONDUCTAS ELUSIVAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA - SECTOR MARACAY". Presentado por la Lic. Roxana M. Sánchez B., C.I. 12.609.422 para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria, estimamos que el mismo reúne los requisitos para ser considerado como **Aprobado**.*

Presidente: Venus Guevara

C.I. 4560489

Firma:



Miembro: Luisa de Sanoja

C.I. 9889709

Firma:



Miembro: Edgar López

C.I. 1045967

Firma:



Maracay, 07 de Mayo de 2.012

## DEDICATORIA

- Al Dios Todopoderoso, quien es la fortaleza de mi vida.
- Mi madre, Gladys Bracho, cariñosamente llamada por mí “La Negra”, todo lo que soy es por ti mamá, Dios te bendiga.
- Gabriela, mi querida hermanita, siempre brindándome su apoyo y compañía.
- Ingrid! Gran amiga! Este trabajo también es tu logro.



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA  
CAMPUS LA MORITA



## **ESTRATEGIAS DE AUDITORÍA FISCAL PARA DETERMINAR LAS CONDUCTAS ELUSIVAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA-SECTOR MARACAY**

Autora: Roxana Sánchez  
Tutora: Ingrid Roa  
Fecha: Mayo, 2012

### **RESUMEN**

La investigación fue orientada al diseño de estrategias de auditoría fiscal para la determinación de las figuras elusivas de los contribuyentes en el SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA-SECTOR MARACAY, así como identificar sus conductas en el proceso de auditoría fiscal, determinar el alcance de la gestión de los auditores tributarios, analizar los supuestos configurativos de elusión fiscal y se concluye con la propuesta de la investigación, que es el diseño de estrategias de auditoría fiscal para la determinación de las figuras elusivas de los contribuyentes. Esta investigación es de tipo cuantitativa con base documental, bajo la modalidad de proyecto factible por cuanto se pretende realizar una propuesta para optimizar un proceso de trabajo en el Área de Fiscalización del SENIAT, fue necesario apoyar la misma con una población conformada por diecisiete (17) auditores, a quienes se les aplicó un instrumento de recolección de datos, tipo cuestionario, de preguntas dicotómicas y de opciones múltiples. Se pudo determinar que los auditores tienen percepción de lo que representa la elusión fiscal, sin llegar a identificar propiamente cuando se trata de un Fraude de Ley, Economía de Opción o Simulación. En cuanto a las recomendaciones se sugiere aplicar el diseño estratégico de la propuesta, conformado por dos (02) herramientas, la primera de ellas empleando el Método de la Interpretación Económica, en el cual el intérprete deberá atenerse a la realidad económica de los actos realizados por un contribuyente y no a la apariencia formal de los mismos. La segunda herramienta, empleando la Teoría del Abuso del Derecho, y su aplicación determinará si un acto es contrario a lo que establece la ley, contrario a la buena entre las partes y su ejercicio abusivo haya producido un grave daño..

**Palabras claves:** Estrategia, Auditoría, Conductas elusivas.

# **FISCAL AUDIT STRATEGIES TO DETERMINE EVASIVE BEHAVIORS FROM CONTRIBUTORS TO THE INTEGRATED NATIONAL SERVICE OF TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION – MARACAY SECTOR**

Author: Roxana Sánchez

Tutor: Ingrid Roa

Date: May, 2012

## **ABSTRACT**

This research was focused on the design of fiscal audit strategies to determine evasive figures from contributors to the INTEGRATED NATIONAL SERVICE OF TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION – MARACAY SECTOR as well as to identify their behaviors in the fiscal audit process, to determine the scope of work from fiscal auditors, and to analyze the alleged evasive schemes from contributors. The conclusion supports the proposal for this research study, which is the design of fiscal audit strategies to determine evasive figures from contributors. This is a quantitative research study with documented foundations under a feasible-project modality, as it is intended to offer a proposal to optimize the work in the fiscal audit area at the SENIAT. This study was supported by a sample of seventeen (17) auditors who were administered a data collecting instrument – survey style- with multiple choice and dichotomous questions. It was determined that the auditors were well aware of what constituted tax evasion, without properly identifying whether it was a fraud of law, lawful tax avoidance options or simulation. With regards to recommendations, the strategic design in this proposal is advised. It consists of two (2) tools; the first one entails the implementation of the Economic Interpretation Method where the interpreter has to fully recognize the economic reality in the acts perpetrated by a contributor as opposed to the plain intentions of such acts. The second tool is the Abuse of Law Theory. Its implementation will determine if an act is contrary to the provisions of the law, contrary to the good faith between parties, and whether its abusive exercise had produced severe damages.

**Keywords:** Strategy, Fiscal Audit, Evasive Behaviors

## ÍNDICE GENERAL

	<b>Pág.</b>
RESUMEN	VI
ÌNDICE DE CUADROS	XI
ÌNDICE DE GRÁFICOS	X
INTRODUCCIÓN	XI
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>EL PROBLEMA</b>	
Planteamiento del Problema	13
Objetivos de la Investigación	17
Justificación	17
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>MARCO TEÓRICO</b>	
Antecedentes de la investigación	20
Bases Teóricas	22
Bases Legales	66
Glosario de Términos	78
<b>CAPÍTULO III</b>	
<b>MARCO METODOLÓGICO</b>	
Diseño y Tipo de Investigación	79
Técnicas e Instrumentos de recolección de datos	84
Técnicas de Análisis de datos	85
<b>CAPÍTULO IV</b>	
<b>ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS</b>	92
<b>CAPÍTULO V</b>	
<b>PRESENTACIÓN DE LA PROPUESTA</b>	124
<b>CAPÍTULO VI</b>	
<b>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b>	144
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	148
<b>ANEXOS</b>	152

## ÍNDICE DE CUADROS

<b>CUADRO Nº</b>	<b>Pág.</b>
01. Cuestionario de Control Interno	41
02. Operacionalización de las variables	77
03. Percepción de los negocios que elige el contribuyente	92
04. Ventaja Fiscal obtenida por el contribuyente	94
05. Manejo óptimo de recursos para el pago de impuestos	95
06. Vulneración del Principio de la buena fe	96
07. Ventaja Fiscal de una acción quebrantando una Norma Jurídica	98
08. Nacimiento del hecho imponible que se oculta ante el SENIAT	99
09. Enriquecimientos que no se declaran	100
10. Análisis de las rebajas por inversión	101
11. Exoneración del ISLR correspondiente a inversiones directas	102
12. Verificación de precios de ventas con precios de mercados	103
13. Verificación de notas de créditos con facturas emitidas	104
14. Legalidad de los contratos	106
15. Apreciación de gastos de acuerdo al tipo de empresa	106
16. Contratos ficticios	107
17. Certificación de donaciones y liberalidades realizadas	108
18. Verificación de la consistencia en la valoración de inventarios	109
19. Autorización del SENIAT para adoptar nuevo método de depreciación	111
20. Indagación de las políticas contables establecidas por la empresa	112
21. Evaluación del control interno y conocimiento del negocio	113
22. Informaciones que solicita al contribuyente	114
23. Aplicación de Medios de comprobación de elusión fiscal	115
24. Medios de comprobación de elusión fiscal	116
25. Enriquecimientos no gravables por una norma tributaria	118
26. Contratos de prestación de servicios ficticios para deducción de gastos	119
27. Mecanismos de ahorro fiscal	121
28. Estudio de presunciones.	126

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

<b>GRÁFICO N°</b>	<b>Pág.</b>
01. Percepción de los negocios que elige el contribuyente	93
02. Ventaja Fiscal obtenida por el contribuyente	94
03. Manejo óptimo de recursos para el pago de impuestos	95
04. Vulneración del Principio de la buena fe	97
05. Ventaja Fiscal de una acción quebrantando una Norma Jurídica	98
06. Nacimiento del hecho imponible que se oculta ante el SENIAT	99
07. Enriquecimientos que no se declaran	100
08. Análisis de las rebajas por inversión	101
09. Exoneración del ISLR correspondiente a inversiones directas	102
10. Verificación de precios de ventas con precios de mercados	104
11. Verificación de notas de créditos con facturas emitidas	105
12. Legalidad de los contratos	106
13. Apreciación de gastos de acuerdo al tipo de empresa	107
14. Contratos ficticios	108
15. Certificación de donaciones y liberalidades realizadas	109
16. Verificación de la consistencia en la valoración de inventarios	110
17. Autorización del SENIAT para adoptar nuevo método de depreciación	111
18. Indagación de las políticas contables establecidas por la empresa	112
19. Evaluación del control interno y conocimiento del negocio	113
20. Informaciones que solicita al contribuyente	115
21. Aplicación de Medios de comprobación de elusión fiscal	113
22. Medios de comprobación de elusión fiscal	117
23. Enriquecimientos no gravables por una norma tributaria	118
24. Contratos de prestación de servicios ficticios para deducción de gastos	120
25. Mecanismos de ahorro fiscal	121

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación aborda el tema de las conductas elusivas de los contribuyentes, las cuales han cobrado auge en los últimos tiempos, causando daños significativos a las políticas económicas del país debido a los descensos de la recaudación de los ingresos no petroleros.

Es importante destacar que el sistema tributario venezolano obedece a los principios de igualdad, proporcionalidad y equidad, y el sólo hecho de saber que contribuyentes realicen actividades y operaciones solapadas con normas jurídicas inusuales para minimizar la carga tributaria o sustraerse de ella, vulneran esos principios constitucionales. Es por ello que la Administración Tributaria venezolana, cuyo órgano de ejecución es el **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA**, ente que posee amplias facultades de revisión y fiscalización, a través de sus funcionarios auditores hoy más que nunca se les hace imprescindible que desarrollen sólidas habilidades y competencias para enfrentar las diversas situaciones en las que se presumen figuras elusivas, las cuales son complejas en su configuración, de allí que es preciso aumentar los conocimientos en esta materia para comprobar estas circunstancias y las causas que prevalecen.

Para llevar a cabo esta investigación se planteó fundamentalmente la identificación de las conductas elusivas que se evidencian el proceso de auditoría fiscal, así como determinar el alcance de la gestión de los auditores aduaneros y tributarios, con la finalidad de proponer estrategias efectivas para detectar figuras de elusión fiscal.

La metodología empleada en este trabajo es documental apoyada en una investigación de campo de tipo proyecto factible, y para obtener los datos de la fuente principal se diseñó un cuestionario del cual surgieron los

correspondientes análisis e interpretaciones de los datos, para posteriormente diseñar las estrategias que cumplen con el objetivo general de la investigación.

**CAPÍTULO I**  
**EL PROBLEMA**  
**PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, describe al Sistema Tributario del país como un instrumento que tiene por objetivo procurar la justa distribución de las cargas públicas, tomando en cuenta la capacidad del contribuyente, es decir atendiendo al principio de la progresividad, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población.

Visto de esta forma, el Sistema Tributario Venezolano, tiene como fines el bienestar y la justicia para todos los ciudadanos, lo que indiscutiblemente demanda cierto nivel de conciencia y cultura tributaria, que es lo que impulsa al contribuyente a cumplir con sus cargas impositivas; el medio para alcanzar estos fines está contemplado en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana, así: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”. Cabe considerar por otra parte que existe una realidad en el ámbito tributario actual, y es que los contribuyentes procuran evitar la aplicación del régimen impositivo mediante diversas vías y minimizar su carga fiscal, afectando significativamente la economía del país y la calidad de vida de los venezolanos.

Dentro de este orden de ideas es preciso resaltar el concepto de elusión fiscal, como la forma más utilizada para evitar los efectos impositivos de las normas tributarias, así lo define Bravo (2007) “en la elusión, el contribuyente

hace uso de un comportamiento dirigido a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, sea total o parcialmente...” (p 12.).

Según Villegas (2000) “la elusión es el acto de defraudación fiscal cuyo propósito es reducir el pago de las contribuciones que por ley le corresponden a un contribuyente. Puede ser por engaño, errores u omisiones en las declaraciones o cualquier otro acto del que se obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco. La elusión fiscal es siempre una conducta antijurídica”.(p. 68).

Frente a estas conductas elusivas, cobra importancia el Derecho Tributario, el cual ha sido definido así por Giuliani (1993) “La rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre éstos últimos”. (p.15). De allí que el Estado como el Sujeto Activo, tiene el derecho de verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria con sus accesorios (Art. 55 Código Orgánico Tributario).

En Venezuela, la Administración Tributaria tiene como órgano de ejecución el SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT) ente que persigue el alcance de los siguientes objetivos: incrementar la recaudación, actualizar la estructura tributaria nacional, fomentar la cultura tributaria y el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

El SENIAT en procura del cumplimiento de tales objetivos le corresponde la aplicación de la legislación tributaria a aquellos sujetos susceptibles de ser

obligados a ello conforme a su capacidad económica de acuerdo a lo que contempla el Principio de Capacidad Contributiva.

En virtud de estas facultades de la Administración Tributaria, los funcionarios que llevan a cabo los procesos de auditoría deben desarrollar competencias y habilidades para detectar situaciones de elusión fiscal que merman la recaudación potencial y actuar frente a estas situaciones aplicando controles a los diferentes esquemas de elusión utilizados.

En el Área de Fiscalización del Sector de Tributos Internos - Maracay del SENIAT se aplican auditorías fiscales permanentemente y obedecen a un fin supremo que es alcanzar las metas de recaudación y a la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias a los contribuyentes; no obstante se ha observado que éstos para hacerle frente a la presión tributaria, emplean alternativas, movimientos y acciones de cualquier índole jurídica y económica para no pagar los impuestos, tales como: crear contratos de inversión, operaciones irreales entre compañías, crean empresas instrumentales a los fines de eludir la obligación tributaria de otras; y frente a estas conductas elusivas los funcionarios deben determinar si los contribuyentes están utilizando algún mecanismo de ahorro tributario válido o si por el contrario éste es manifiestamente inadecuado o impropio a las condiciones u objeto perseguido. Para comprobarlo deben realizar una serie de investigaciones y análisis para recabar la mayor cantidad de pruebas posibles concurrentes y concordantes de modo de poder concluir si el mecanismo de ahorro empleado es inadecuado o impropio o se trata de planificación tributaria. Llevar a cabo esta labor de investigación tiene una carga subjetiva, de allí que es preciso que los funcionarios posean las herramientas y técnicas necesarias para identificar las figuras jurídicas elusivas sin caer en arbitrariedades.

En atención a la problemática expuesta en los actuales momentos se requiere utilizar los medios, criterios o herramientas para evidenciar los supuestos configurativos de la elusión fiscal, de allí surge esta investigación como un humilde aporte al Área de Fiscalización

Resulta claro que la Administración Tributaria a través de su gestión para obtener los ingresos que realmente le corresponden debe plantearse nuevas estrategias de control fiscal para revelar las actuaciones elusivas de los contribuyentes, que si no se emplean oportunamente, los resultados se verán reflejados en la recaudación y el incremento deliberado de estas prácticas tan dañinas para la economía del país.

De la situación antes descrita surgen las siguientes interrogantes:

¿Cuál es la situación actual del Área de Auditoría fiscal en el SENIAT-Sector de Tributos Internos Maracay?

¿Cuáles son las conductas elusivas que se evidencian en el proceso de auditoría fiscal y como es su configuración en las leyes tributarias venezolanas?

¿Cómo un auditor tributario puede aplicar la denominada Interpretación Económica y la Teoría del Abuso del Derecho, para demostrar fehacientemente la elusión tributaria?

¿Cuáles son los medios de control de la elusión fiscal que se establecen en el SENIAT-Sector de Tributos Internos Maracay?

## **OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

### **OBJETIVO GENERAL**

Diseñar estrategias de auditoría fiscal para la determinación de las figuras elusivas de los contribuyentes en el **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA-SECTOR MARACAY**.

### **OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

1. Identificar las conductas del contribuyente que se evidencian en el proceso de auditoría fiscal.
2. Determinar el alcance de la gestión de los auditores tributarios.
3. Analizar los supuestos configurativos de elusión fiscal.
4. Diseñar estrategias de auditoría fiscal para la determinación de las figuras elusivas de los contribuyentes.

### **JUSTIFICACIÓN**

Esta investigación representa el punto de partida para dar una orientación clara a los funcionarios que desarrollan las auditorías fiscales en el área de fiscalización del SENIAT, por cuanto se ha evidenciado que en dichos procesos falta el reforzamiento de la investigación en materia de elusión fiscal, la cual puede controlarse a través de las competencias que están contenidas en el Código Orgánico Tributario, las cuales tienen por finalidad proteger al Estado de la elusión fiscal. Lo que motiva esta investigación para

diseñar y establecer las estrategias de auditoría fiscal que minimicen la aplicación de figuras elusivas de los contribuyentes es la producción de conocimiento dentro del tema.

Así las cosas, se pretende emplear la Interpretación Económica y la Teoría del Abuso del Derecho para desconocer cualquier acto abusivo y sin ningún fin económico utilizado por el contribuyente para obtener un ventajismo tributario desmedido y sin ningún control. Cabe destacar que este estudio está completamente basado en la normativa tributaria venezolana como lo es la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y el Código Orgánico Tributario, es decir sin vulnerar los principios de legalidad y capacidad contributiva.

En tal sentido, el conocimiento que se estaría poniendo a disposición de los auditores tributarios en el área de fiscalización redundaría en el cumplimiento de las metas de recaudación de la región, así como en la formación de funcionarios integrales, capaces de desenvolverse en forma activa y eficiente en la solución de problemas propios del mundo globalizado, donde existen diversas posibilidades y variantes de elusión fiscal.

Igualmente este estudio, servirá a todas aquellas personas, profesionales e investigadores que estén interesados en ayudar y aportar nuevos conocimientos al área tributaria en materia de elusión fiscal y a enriquecer la filosofía de los posibles investigadores.

En cuanto a este estudio se refiere, con el mismo se pretende ampliar los conocimientos y poner en práctica los adquiridos en el curso de Especialista

en Gerencia Tributaria, dictado por la Universidad de Carabobo en el Área de Postgrado.

Finalmente esta investigación representa un reto para expandir el aprendizaje y la línea de investigación de la misma.

### **ALCANCE**

La investigación que se realizará, tendrá aplicación en el SENIAT-SECTOR MARACAY, específicamente en la Sección de Auditoría Fiscal, pudiendo ser extensiva a otras sedes del Servicio, en las cuales exista el área estudiada.

Esta investigación comprende el análisis de las conductas elusivas que se evidencian en los procesos de auditoría fiscal y tiene como propuesta el diseño de estrategias que permitan la identificación de figuras elusivas realizadas por los contribuyentes.

Finalmente este trabajo pretende ser a futuro una fuente de información para investigaciones en el área tributaria.

## **CAPITULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

El marco teórico, llamado también marco referencial es definido como un sistema coordinado de conceptos que permiten abordar el problema y situarlo dentro de un conjunto de conocimientos. Sabino (1992).

Para desarrollar esta Investigación, fue necesario tomar en cuenta aquellas investigaciones, que guardaron similitud con el presente estudio y que a la vez sirvieron de base para la interpretación y desarrollo del mismo.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Serie Temática Tributaria CIAT, **Evasión Tributaria, No. 2** - Noviembre 2008. Este trabajo representa un material bibliográfico dedicado al tema de "Evasión Tributaria", el mismo es una compilación de los estudios y trabajos desarrollados por funcionarios y técnicos en ponencias, en ocasión de la realización de asambleas generales o conferencias técnicas, monografías, becas de investigación y artículos publicados en la revista de administración tributaria. El objetivo de esta serie temática es suministrar información relevante como apoyo a la labor de investigación que desarrollan las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT.

Este trabajo es pertinente a la investigación que se lleva a cabo porque en él están contenidas experiencias de las medidas legislativas antielusivas y antievasivas aplicadas en Brasil las cuales tienen como objetivo cerrar brechas legales y aumentar la recaudación global.

La implementación de las medidas antievasivas y antielusivas en Brasil fueron necesarias para refrenar sus prácticas mediante operaciones

internacionales, específicamente, se adoptó una legislación referida a la tributación bajo criterio mundial, al control de los precios de transferencia y control de transacciones con paraísos fiscales.

Estas mismas medidas de control de evasión y elusión fiscal se adoptaron en Venezuela a través de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 2007. .

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. (2008). **XXIV Jornadas latinoamericanas de derecho tributario**. Isla de Margarita – Venezuela. Oswaldo A. El tema de la conferencia es la elusión fiscal y los medios para evitarla, se desarrollan los conceptos y figuras que integran la elusión fiscal así como también las diferentes formas que utilizan los contribuyentes para disminuir la carga tributaria. En función de este contenido se establece una relación estrecha con la presente investigación porque el mismo representa una orientación para el análisis de las diferentes formas jurídicas y que características se deben observar para determinar cuando un contribuyente pretende disminuir la carga tributaria a través de la elusión.

Gómez, X. (2007, Marzo) **La teoría del abuso del Derecho y la elusión tributaria en el ámbito jurídico venezolano**. *Gerentia* / N° 9. En esta revista especializada se publican extractos de trabajos de grado de la Universidad Fermín Toro. En estos extractos se logra exponer de manera resumida el trabajo de investigación que realizó la autora cuyo objetivo es la propuesta de medios de aplicación del abuso del derecho como forma de combatir la elusión tributaria en el ámbito jurídico venezolano, se analizan los supuestos configurativos de la elusión tributaria y los fundamentos teóricos de la teoría del abuso del derecho. El trabajo en referencia está vinculado a la presente investigación por cuanto desarrolla argumentos jurídicos y conceptuales que

pueden ser utilizados como alternativas para combatir los comportamientos elusivos.

Borges V. (2006), en su trabajo titulado **La defraudación tributaria**, para optar al título de Doctor en Ciencias Mención Derecho en la Universidad Central de Venezuela. El estudio realizado por esta autora está enmarcado dentro de las modalidades de defraudación como lo son: el fraude tributario, el fraude a la ley tributaria, la economía de opción, la evasión y la elusión. El trabajo tiene como propósito estudiar los aspectos más resaltantes del delito de defraudación y hacer un aporte doctrinario y sistemático del tema. La metodología que utilizó implicó un estudio de la dogmática, especialmente con el apoyo de autores españoles. La autora obtuvo diversas conclusiones acerca de la defraudación tributaria la cual se confunde con los conceptos de elusión y evasión, porque el propósito del sujeto activo al llevar a cabo estas conductas converge siempre en querer obtener dos posibles resultados: la ocultación total o la disminución de la renta. De allí pues que para la presente investigación constituye una fuente de indagación jurídica porque proporciona información de la naturaleza de los ilícitos tributarios, especialmente de la elusión fiscal.

## **BASES TEORICAS**

Conjunto de conceptos y proposiciones que constituyen un punto de vista o enfoque determinado, dirigido a explicar el fenómeno o problema planteado. Esta sección está diseñada en función de las variables que serán analizadas.

Las bases teóricas son las que fundamentan y apoyan la presente investigación, para que ésta sea confiable. Es por esto, que como punto de

apoyo fue necesario tomar referencia de fuentes bibliográficas con el fin de tener soporte investigativo y así construir la teoría que se requiere, obteniendo con esto la orientación para el alcance de los objetivos.

## **AUDITORIA FISCAL**

El propósito de la auditoría fiscal es verificar y comprobar el cumplimiento y determinación; entendiéndose por verificar el acto de probar la exactitud de los montos que tienen que ver con los tributos y por comprobar la correcta aplicación de los postulados y criterios legales. La definición de Auditoría Fiscal es la siguiente:

Alvarado (2008), “es un proceso sistemático con el propósito de verificar y comprobar de una manera objetiva el correcto cumplimiento y determinación de las obligaciones tributarias” (p.19).

Así mismo se expone otra conceptualización de AUDITORIA FISCAL en el Manual de Normas y Procedimientos Tributarios sobre “Auditoría Fiscal” - SENIAT (2009) “Aplicación sistemática, ordenada y metódica de un conjunto de principios, técnicas y procedimientos, ejecutados por la Administración Tributaria, a los fines de evaluar y determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo”. (Cap. I, p. 8).

En ese proceso sistemático de revisión y verificación el auditor debe manejarse con las pruebas de determinación, las cuales deben ser objetivas fehacientes y pertinentes. La definición de EVIDENCIA tomada del Manual de Normas y Procedimientos Tributarios sobre “Auditoría Fiscal” – SENIAT (2009) “Prueba suficiente, convincente y pertinente obtenida por los

funcionarios actuantes que deberá incorporarse en el legajo de papeles de trabajo de la Auditoría Fiscal”. (Cap. II, p.26)

La secuencia lógica del trabajo efectuado por el auditor es guiada por un procedimiento coherente con pasos lógicos para obtener las evidencias y obtener los resultados esperados sin perder de vista el objetivo principal de la auditoría fiscal. Tal como lo señalan los PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA del Manual de Normas y Procedimientos Tributarios sobre “Auditoría Fiscal” – SENIAT (2009) “Serie de acciones, pasos, tareas o gestiones cuya ejecución o aplicación en forma metódica, sistemática y organizada permiten a los funcionarios actuantes obtener los elementos de juicio suficientes para sustentar sus conclusiones y el contenido del Informe, Actas y Resoluciones Fiscales” (Cap. I, p.16).

En el flujo de todo este proceso de acciones y tareas que efectúa el auditor fiscal el mismo puede encontrarse con situaciones que aunque no estén expresamente planteadas pueden configurarse como supuestos de elusión fiscal es decir solapamientos en las falta de especificaciones de la norma tributaria para cometer un ilícito o evadir la obligación tributaria.

Estos procesos de auditoría fiscal que se han descrito anteriormente se llevan a cabo por los funcionarios ampliamente facultados por el Código Orgánico Tributario (2001) en su artículo 127. “La Administración Tributaria de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias,...”.

En virtud de estas facultades que posee la Administración Tributaria, el auditor tributario puede analizar en su totalidad la situación fiscal de los contribuyentes que así lo requieran.

## **CUENTAS QUE REVISTEN INTERÉS FISCAL PARA EL AUDITOR**

### **Rebajas por Inversiones**

El monto de la inversión a ser aplicada como rebaja será el costo de los nuevos activos fijos incorporados a la producción de la renta, con la correspondiente deducción de su costo de adquisición el monto amortizado o depreciado realizado durante el ejercicio anual correspondiente. La ley de Impuesto sobre la Renta (2007) en su artículo 56 establece lo siguiente:

Se concede una rebaja de impuesto del diez por ciento (10%) del monto de las nuevas inversiones que se efectúen en los cinco años siguientes a la vigencia de la presente Ley, a los titulares de enriquecimientos derivados de actividades industriales y agroindustriales, construcción, electricidad, telecomunicaciones, ciencia y tecnología y, en general, a todas aquellas actividades que bajo la mención de industriales representen inversión para satisfacer los requerimientos de avanzada tecnología o de punta, representadas en nuevos activos fijos...

El trabajo del auditor es comprobar la veracidad de las inversiones realizada por la empresa, además del cálculo de la misma.

### **Facturación**

La factura es un documento que justifica legalmente una operación de compraventa, la cual es emitida por el vendedor de los bienes.

Se deben elaborar ajustándose a la providencia administrativa emanada del SENIAT N° 0071 del 08/11/2011.

Por consiguiente un adecuado sistema de facturación garantiza la confiabilidad de la base imponible objeto de gravamen tanto para el Impuesto al Valor Agregado como para el Impuesto Sobre la Renta, por ello es importante revisar las facturas en cuanto a cantidades, precios y cálculos. Por otra parte las notas de créditos deben estar debidamente respaldadas para su contabilización. El análisis de los elementos planteados permitirá validar la correcta determinación de la base imponible y poner de manifiesto cualquier caso de elusión fiscal logrado a través de la utilización de precios más bajos que el de mercado en la facturación.

### **Contratos de prestación de servicios**

Es un acuerdo mediante el cual un profesional de algún área o disciplina, se obliga con respecto a otra a realizar una serie de servicios a cambio de un precio. De este modo es necesario examinar su razonabilidad y que sea necesario el gasto, el cual debe ser justificado con documentación fehaciente, de lo contrario su deducción implica elusión tributaria.

### **Donaciones**

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 103 establece lo siguiente: “Las contribuciones de los particulares a proyectos y programas educativos públicos a nivel medio y universitario serán reconocidas como desgravámenes al impuesto sobre la renta según la ley respectiva”.

De allí pues, que la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007) en el artículo 27, párrafo duodécimo establece:

Las liberalidades deberán perseguir objetivos benéficos, asistenciales, religiosos, culturales, docentes, artísticos, científicos, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicos, deportivos o de mejoramiento de los trabajadores urbanos o rurales, bien sean, gastos directos del contribuyente o contribuciones de éste hechas a favor de instituciones o asociaciones que no persigan fines de lucro y las destinen al cumplimiento de los fines señalados.

Dentro de este marco el auditor deberá preparar un análisis de esta cuenta para verificar que se cumplen las condiciones establecidas en la norma para que sea procedente su deducción de la renta bruta.

### **Métodos de Valoración de Inventarios**

Las empresas deben valorar sus mercancías, para así valorar sus inventarios, calcular el costo, determinar el nivel de utilidad y fijar la producción con su respectivo nivel de ventas. Actualmente se utilizan los siguientes métodos para valorar los inventarios:

#### **✓ Valoración por Identificación Específica**

En las empresas cuyo inventario consta de mercancías iguales, pero cada una de ellas se distingue de los demás por sus características individuales de número, marca o referencia y un costo determinado.

#### **✓ Valoración a Costo Estándar**

Este método facilita el manejo del auxiliar de mercancías "Kárdex" por cuanto sólo requiere llevarse en cantidades por unidades homogéneas.

### ✓ **Valoración a precio de costo**

Valorar el inventario a precio de costo significa que la empresa relaciona las mercancías al precio de adquisición.

La Ley de Impuesto sobre la Renta (2007) en el artículo 182, párrafo segundo en relación a los inventarios contempla lo siguiente:

Cuando el contribuyente utilice en su contabilidad de costos el sistema de valuación de inventarios denominado de identificación específica o de precios específicos, podrá utilizar las fechas reales de adquisición de cada producto individualmente considerado, previa aprobación por parte de la Administración Tributaria,...

Dentro de esta normativa el auditor debe constatar que la partida fiscal Inventarios en el Sistema de Ajuste por Inflación muestre los saldos determinados o por masa monetaria o por el sistema de identificación específica con la debida autorización de la Administración Tributaria.

### **Activo Fijo**

El activo fijo lo componen todas aquellas cuentas que representan recursos, con que cuenta la empresa, para el desempeño de sus actividades y que tienen carácter de:

- ✓ Perdurabilidad de más de un año.
- ✓ Valor notorio.
- ✓ Destinados al uso en las gestiones propias de la empresa.

✓ Propiedad de la organización, aún cuando ésta no sea plena, por no haberse cancelado totalmente.

Según la Enciclopedia Práctica de la Pequeña y mediana Empresa (s.f) define Activo fijo de la siguiente manera: “conjunto de elementos patrimoniales que sirven de forma duradera en la actividad de la empresa, así como los gastos de establecimiento y los gastos a distribuir en varios ejercicios” (p.905).

El Activo fijo es formado por las propiedades de naturaleza relativamente permanente, que se emplea en la operación del negocio y que no se tiene intención de vender. El activo fijo puede ser tangible e intangible. Un tangible si tiene sustancia corpórea, como un edificio o una maquinaria. Un activo es intangible si, como una patente o un derecho de autor, su valor residen en ninguna propiedad física, sino en los derechos que su posesión confiere a su propietario.

### **Valuación del activo fijo**

El activo fijo generalmente se lleva en los libros sobre cualquier de las siguientes bases de valuación:

#### **Costo**

- ✓ Costo de depreciación, agotamiento, amortización.
  
- ✓ Valor estimado (generalmente su costo de reposición como nuevo menos la depreciación sobre el mismo).

Como principio general, puede decirse que el costo de un activo se mide por el valor del dinero de los bienes dados a cambio de adquirir el activo. Aplicado a las adquisiciones de activo fijo y ponerlo en el lugar y condiciones de usos para las actividades de operación del negocio. Así, pues, el costo de fletes y de instalación, además de su precio de factura.

### **Depreciación**

Los activos fijos de una planta no duran indefinidamente, pues se desgastan o se vuelven anticuados. El desgaste de un activo fijo se caracteriza por el deterioro físico que es causado por la acción de los elementos.

Ya sea que la utilidad del activo fijo de una planta cese por el deterioro físico o por la antigüedad, el objetivo de la contabilización de la depreciación es distribuir el costo del activo a través de los años de su vida útil de manera sistemática y sensible. Es importante resaltar el hecho de que la depreciación, desde un punto de vista contable, no consiste en medir los efectos del uso y desgaste. Es un procedimiento de asignación sistemática del costo, determinado principalmente por la probable vida útil del activo.

El activo fijo, por supuesto, está sujeto a bajas en el valor de mercado; los contadores consideran en algunos casos, registrar tales disminuciones. Los valores de mercado pueden subir de hoy y bajar mañana; tales fluctuaciones en el valor pueden indicarse en los registros contables de la empresa, porque el valor de un activo fijo para un negocio radica en su utilidad y también en su cotización en el mercado.

## **Cargo de los costos del Activo Fijo a las operaciones**

La mayoría de los bienes de activo fijo tienen una vida útil limitada. El costo de tales activos (menos cualquier valor de desecho que pueda ser realizable al final de la utilidad del activo) debe cancelarse gradualmente con cargo a las utilidades durante el período (conocido o estimado) de su vida útil. Los términos que se usan para describir tal asignación sistemática de los costos del activo fijo a los gastos son:

**Depreciación:** es la asignación sistemática a los gastos, del costo del activo fijo tangible no formados por recursos naturales.

**Agotamiento:** es la asignación sistemática a los gastos, del costo del activo fijo de los recursos naturales.

**Amortización:** que es la asignación sistemática a los gastos, del costo del activo fijo intangible.

## **Métodos de Depreciación de Activos**

### **Método de la línea recta**

El método de la línea recta es el método más sencillo y más utilizado por las empresas, y consiste en dividir el valor del activo entre la vida útil del mismo.

## **Método de las unidades de producción**

Para determinar la depreciación por este método, se divide en primer lugar el valor del activo por el número de unidades que puede producir durante toda su vida útil. Luego, en cada periodo se multiplica el número de unidades producidas en el periodo por el costo de depreciación correspondiente a cada unidad.

Los métodos explicados anteriormente se ratifican a través de los siguientes artículos de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007):

Artículo 57: El método para calcular la depreciación a que se contrae el artículo anterior podrá ser el de línea recta o el de unidad de producción, según la naturaleza del negocio. La Administración Tributaria podrá admitir otros métodos igualmente adecuados

Artículo 58: Cuando el contribuyente haya elegido el método de depreciación, las bases de éste y la unidad depreciable no podrán ser variadas sin la aprobación previa de la Administración Tributaria. Quien mediante providencia dictará las condiciones, requisitos y procedimientos a fin de instrumentar las deducciones o costos correspondientes a las depreciaciones.

La Ley de Impuesto sobre la Renta (2007) en el artículo 27 numeral 5, establece que la deducción del gasto de depreciación de los activos debe ser razonable, en este sentido el auditor debe examinar este elemento, puesto que es posible que ocurra que deliberadamente se cambie el método de depreciación con el objeto de aumentar el gasto y por consiguiente disminuir la renta gravable. Debe ser también objeto de análisis cuando no existe la partida Rebajas por Nuevas Inversiones y que el gasto de depreciación difiera de la cuota correspondiente a dicho ejercicio.

## CONDUCTAS DE ELUSION FISCAL

Gómez (2007) “La elusión tributaria comprende toda conducta desplegada por el contribuyente para esquivar el cumplimiento de la norma tributaria, escondiendo su verdadera capacidad económica, mediante el uso de formas jurídicas lícitas permitidas por el ordenamiento positivo, pero concebidas para fines distintos, con el objeto de reducir su carga impositiva en detrimento del Estado...” (p.61).

Las conductas elusivas son aquellas que sin vulnerar el texto de la ley tributaria, procuran el pago de una menor cantidad de impuestos utilizando figuras jurídicas atípicas o anómalas. (Giuliani F 1993).

El autor indica que las conductas elusivas están enfocadas en utilizar estructuras jurídicas atípicas, es decir fuera de lo normal, para escapar de las obligaciones tributarias que le corresponden en virtud de un objetivo individual del contribuyente, el cual es disminuir o eliminar su carga tributaria.

Rivas, N. y Silva C. (2007) distinguen tres tipos de conductas realizadas por los contribuyentes con el fin de evitar o disminuir la carga impositiva:

**1. Acción Racional:** El contribuyente elige racionalmente con astucia e ingenio un determinado negocio o actividad económica con el fin de evitar legalmente la configuración del hecho gravado o para realizar uno con menor carga impositiva. Un caso que refleja esta situación puede ser el siguiente: Una empresa dedicada a la venta de víveres podría elegir astutamente desarrollar una actividad económica en el sector de la industria naviera, para obtener una rebaja del 75 por ciento del impuesto sobre la

renta, tal como está establecido en el artículo 5 de la Ley de Reactivación de la Marina Mercante de la siguiente manera:

Se concede a los titulares de enriquecimientos derivados de la actividad en el sector de la marina mercante y de astilleros, una rebaja de Impuesto sobre la Renta equivalente al setenta y cinco por ciento del monto de las nuevas inversiones destinadas a la adquisición o arrendamiento de nuevos buques o accesorios de navegación; a la adquisición de nuevos equipos o nuevas tecnologías en materia de seguridad marítima; a la ampliación o mejoras y equipamiento de buques y accesorios de navegación existentes; a la constitución de sociedades mercantiles o adquisición de acciones en estas sociedades que sean titulares de los enriquecimientos antes descritos y a la formación y capacitación de sus trabajadores.

La astucia del contribuyente estriba en que no infringe la ley y elige una de las opciones tributarias que establece el ordenamiento jurídico para obtener una ventaja fiscal, por lo tanto se está en presencia de una conducta lícita. Esta conducta es producto de la Planificación fiscal, nada le impide a un contribuyente que arregle sus negocios para pagar menos impuestos, siempre que no haya manipulación, atipicidad o anormalidad en lo que respecta a su investidura jurídica.

**2. Acción con conducta dolosa:** La conducta fraudulenta del contribuyente puede consistir en el abuso de las formas jurídicas, en el abuso del derecho, en el abuso de la personalidad jurídica, en el abuso de las instituciones, en la vulneración del principio de la buena fe, en el enriquecimiento injusto, en atentar contra sus propios actos y, en general, en la transgresión de las medidas antielusivas que la legislación tributaria contempla. Ejemplo de ello puede ser: la alteración de los precios de

mercado entre partes relacionadas. El abuso de la personalidad jurídica cuando no existe intención de formar sociedad.

**3. Acción con intención dolosa premeditada:** Esta conducta se diferencia de las anteriores, porque se configura el hecho gravado y nace, en consecuencia, la obligación tributaria; pero se oculta a la Administración Tributaria o simplemente no se paga, la que se denomina evasión tributaria. Por ejemplo la no emisión de facturas de venta con el propósito de disminuir la base imponible de impuestos.

## **PROCESO ADMINISTRATIVO DE UNA GESTION**

### **Control**

Para el logro de sus objetivos, el auditor necesita mantener un adecuado conocimiento de la evolución de la auditoria, para lo cual es necesario que la información que obtenga sea suficiente y fiable. El control es el que regula el comportamiento de la auditoria. La Enciclopedia Práctica de la Pequeña y Mediana Empresa (s.f.) establece que para la efectividad del control el auditor debe poner en práctica sistemas que le permitan obtener una información que reúna los siguientes requisitos:

- ✓ Claridad, que pueda ser leída e interpretada con un mínimo esfuerzo.
- ✓ Amplitud, debe cubrir toda la empresa y abordar los hechos esenciales.
- ✓ Homogeneidad, debe ser coherente.

✓ Adaptabilidad, la información debe ser revisada para adecuarse a las condiciones cambiantes de la empresa.

✓ Económica, su utilidad debe ser mayor que su costo.

✓ Periodicidad, debe ser presentada en los plazos previamente determinados.

✓ Fiabilidad, debe ser comprobable y exacta.

### **Control Interno**

Es un plan de organización con métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia y operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección. El estudio de los sistemas de control interno, instrumentados por la empresa, se ha convertido en la actualidad en uno de los pilares básicos de los auditores para formular un dictamen ponderado sobre la fiabilidad de los estados financieros, comprobar que los mecanismos del sistema están concebidos de manera que puedan garantizar una adecuada protección de los activos y determinar la naturaleza y el tipo de pruebas idóneas para la evaluación.

Toda la definición de control interno planteada ha sido apoyada en la definición de Mejía (2002) de la siguiente manera:

Se entiende por control interno, el sistema integrado por el esquema de la organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y

mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas y objetivos previstos. (p. 33)

### **Elementos del Control Interno**

- ✓ Organización;
- ✓ Catálogo de cuentas;
- ✓ Sistema de Contabilidad;
- ✓ Estados Financieros;
- ✓ Presupuestos y pronósticos;
- ✓ Entrenamiento, eficiencia y moralidad del personal;
- ✓ Supervisión.

### **Principios del Control Interno**

- ✓ Separación de funciones de operación, custodia y registro;
- ✓ Dualidad o plurilateral de personas en cada operación; es decir, en cada operación de la empresa, cuando menos deben intervenir dos personas;

✓ La función de registro de operaciones será exclusivo del departamento de contabilidad.

### **Objetivos del Control Interno**

- ✓ Prevenir fraudes;
- ✓ Descubrir robos y malversaciones;
- ✓ Obtener información administrativa, contable y financiera confiable y oportuna;
- ✓ Localizar errores administrativos, contables y financieros;
- ✓ Proteger y salvaguardar los bienes, valores, propiedades y demás activos de la empresa;
- ✓ Promover la eficiencia del personal;
- ✓ Detectar desperdicios innecesarios tanto de material como de tiempo;
- ✓ Mediante su evaluación, graduar la extensión del análisis, comprobación (pruebas) y estimación de las cuentas sujetas a auditoría.

### **Importancia del Control Interno**

Todas las empresas deben contar con instrumentos de control administrativo, tales como un buen sistema de contabilidad, apoyado por un catálogo o plan de cuentas eficiente y práctico, deben contar además, con un

sistema de control interno, para confiar en los conceptos, cifras, informes y reportes de los estados financieros.

Desde luego un buen sistema de control interno es importante, desde el punto de vista de la integridad física y numérica de bienes, valores y activos de la empresa, tales como el efectivo en caja y bancos, mercancías, cuentas y documentos por cobrar, equipos de oficina, reparto, maquinaria, es decir, un sistema eficiente y práctico de control interno, dificulta la colusión de empleados, fraudes y robos.

### **Vigilancia y Supervisión del Control Interno**

Para la obtención de la máxima eficiencia del sistema de control interno, es necesario su vigilancia periódica y metódica, por parte de:

- ✓ Gerente General;
- ✓ Contralor;
- ✓ Comisarios o Consejo de Vigilancia;
- ✓ Auditores internos;
- ✓ Auditores externos,

### **Clasificación del Control Interno**

#### **Control Interno Administrativo**

Los objetivos fundamentales son:

- ✓ Promoción de eficiencia en las operaciones de la empresa;
- ✓ Que la ejecución de las operaciones se adhieran a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

### **Control Interno Contable:**

Los objetivos fundamentales son:

- ✓ Protección de los activos de la empresa;
- ✓ Obtención de información financiera, veraz, fiable y oportuna.

### **Métodos de evaluación del Control Interno**

#### **Método Descriptivo**

El método descriptivo consiste, como su nombre lo indica, en describir las diferentes actividades de los departamentos, empleados, y los registros que intervienen en el sistema. Debe hacerse la descripción siguiendo el curso de las operaciones a través de su manejo en los departamentos involucrados.

#### **Método Gráfico**

El método gráfico es aquel que se expone, por medio de cuadros o gráficos. Si el auditor diseña un flujograma del sistema, será preciso que visualice el flujo de la información y los documentos que se procesan.

## Método de cuestionario

Este documento está constituido por varias listas de preguntas que deben ser contestadas por los empleados de la empresa bajo revisión o que el auditor mismo contesta durante el curso de la auditoría basado en sus observaciones. Un ejemplo de este tipo de cuestionario es el siguiente:

Cuadro 1  
Cuestionario de Control Interno

<b>INFORMACION GENERAL</b>	<b>SI</b>	<b>NO</b>	<b>N/A</b>
1. Tiene el Sujeto Pasivo el original de los Estatutos sociales. Si lo tiene, debe solicitar fotocopia.			
2. Ha cambiado el método de depreciación de los Activos Fijos, durante los periodos objeto de estudio? Si ha cambiado el método, debe solicitar fotocopia de la autorización emitida por el SENIAT (art. 58 de la Ley de ISLR)			
3. Los Estatutos sociales han tenido modificaciones? Si han sido modificados, debe solicitar fotocopia de las actas.			
4. Monto aproximado de sus ingresos Brutos			
5. Es casa matriz? Si es casa matriz, indique el número de sucursales y dirección de cada una			
6. Es filial de otra empresa? Si es una filial, debe indicar la identificación de la empresa principal y su dirección.			
7. Está asociado a un grupo de empresas? Si pertenece a un grupo de empresas, debe identificar al grupo de empresas y direcciones.			
8. Tiene empresas afiliadas? Si tiene empresas afiliadas debe indicar el nombre y dirección de las mismas			
9. Tiene contratos con personas naturales o jurídicas por asistencia técnica o usos de patentes? De ser afirmativo, debe solicitar fotocopias de los contratos			
10. Tiene contratos con empresas contratistas o subcontratistas para la prestación de servicios o ejecución de proyectos? De ser afirmativo, debe solicitar fotocopias de los contratos			
11. Tiene personal contratado bajo la figura de honorarios profesionales? De ser afirmativo, debe solicitar fotocopias de los contratos			
12. Efectúa las retenciones correspondientes sobre los pagos de sueldos, honorarios profesionales y demás remuneraciones similares?			
13. Ha repartido dividendos en los últimos cuatro (4) años? De ser afirmativo, de solicitar los cálculos referente a los pagos			
14. Vende productos o presta servicios gravados con IVA?			
15. Vende productos o presta servicios exentos del IVA?			
16. Realiza importaciones? De ser afirmativo, debe indicar bienes que importa, nombre de los proveedores y dirección de cada uno.			
17. Realiza exportaciones? De ser afirmativo, debe indicar bienes que exporta, nombre de los clientes y dirección.			
18. Mantiene vinculación con empresas relacionadas? De ser afirmativo, de indicar nombres de las empresas, dirección y señalar que tipo de relación.			

19. Ha sufrido algún siniestro en los periodos de estudio? Si es afirmativo, solicite información como: tipo de siniestro y fecha del mismo			
20. Tiene o tenía pólizas de seguros? De ser afirmativo debe solicitar fotocopia de las Pólizas de Seguros.			
21. Ha recibido indemnizaciones de alguna compañía de seguros? De ser afirmativo, debe solicitar constancia del pago y comprobante de ingreso			
22. Maneja inventarios? Si es afirmativa, debe requerir la composición y monto de los inventarios por tipo como Inventario Productos Terminados, Materiales, Materia Prima, Proceso, Empaque			
23. Ha ocurrido alguna merma durante los periodos auditados? De ser afirmativa, solicite las circunstancias en que ocurrió la merma, el monto de la misma y los soportes correspondientes.			
24. Notificó al SENIAT de la merma ocurrida? De ser afirmativos, debe solicitar fotocopia de la notificación efectuada al SENIAT( Art. 64 Reglamento Ley de Impuesto sobre la Renta)			
25. Ha efectuado destrucción de inventarios durante los periodos auditados?			
26. Solicito autorización al SENIAT para la destrucción de inventarios? De ser afirmativa, solicite fotocopia del acta de destrucción.			
27. Ha modificado el método de valoración de inventarios? De ser afirmativa, solicite fotocopia de aprobación del SENIAT (Art. 182 Ley de impuesto sobre la Renta)			
28. Recibe o entrega mercancías en consignación? De ser afirmativa la respuesta, solicite las cuentas de control de tales mercancías, Tipo de productos			
29. Utiliza medios de facturación automatizados?			
30. Emplea máquinas fiscales?			
31. Utiliza medios de facturación manual?			
32. Tiene manual de normas y procedimientos?			
33. Tiene un sistema de contabilidad automatizado?			
34. Durante los períodos auditados ha cedido créditos fiscales? De ser afirmativa la respuesta, debe solicitar fotocopia de la notificación al SENIAT de la cesión (art. 49, 50 y 51 del Código Orgánico Tributario)			
35. Ha realizado inversiones en: Títulos valores, bienes muebles o inmuebles? De ser afirmativa la respuesta, de solicitar detalle de las inversiones, monto y la declaración de tales inversiones (art. 133 Reglamento Ley de Impuesto sobre la Renta)			
36. La actividad económica de la empresa está sujeta a regulaciones por normas específicas? De ser afirmativa la respuesta, debe indicar la actividad regulada y la norma correspondiente			
37. De acuerdo a su actividad económica, está obligada a presentar Declaraciones de Tributos? De ser afirmativa su respuesta, debe solicitar fotocopias de las declaraciones presentadas. (últimos cuatro años)			
38. Es beneficiario de exoneraciones de ISLR? De ser afirmativo, de solicitarle inscripción en el Registro de Beneficios Fiscales (Art 197 Ley de Impuesto sobre la Renta)			
39. En el Libro de compras se registran todas las compras y egresos?			
40. Realizan inventario físico de forma periódica?			
41. Se efectúa el registro de la recepción de los materiales y mercancías recibidas de los proveedores?			
42. La revisión de la facturas de compras y ventas comprende: a) Comprobación de los cálculos? b) Distribución de los cargos?			
43. Se registran contablemente las ventas?			
44. Durante los periodos auditados, ha capitalizados Activos Fijos? De ser afirmativa la respuesta solicite listado de los Activos, costo y fechas de capitalización.			
45. Durante los períodos auditados, ha desincorporado Activos Fijos que al momento de su adquisición estuvieron gravados por IVA? De ser afirmativa su respuesta solicite fotocopia de los documentos y las correspondientes declaraciones donde se evidencia la venta de los mismos y el pago del IVA.			

## **Planificación**

Una de las metas del auditor es el establecimiento de estrategias, para así lograr sus propósitos y crear planes para coordinar las actividades, se trata de la planificación. La Enciclopedia Práctica de la Pequeña y Mediana Empresa (s.f) define la planificación de la siguiente manera:

Es la técnica que consiste en estudiar cual va a ser, presumiblemente la actividad de una persona o una empresa en el futuro. (p.141)

Según Chiavenatto (1989) la planificación “es la tarea de trazar las líneas generales de las cosas que deben ser hechas y los métodos para hacerlas, con el fin de alcanzar los objetivos de la empresa.” (p.48)

### **Características de la Planificación:**

- ✓ La planificación incluye la identificación personal u organizacional.
  
- ✓ La planificación se relaciona con las condiciones de la certidumbre y la incertidumbre relativa; o la certidumbre relativa es dominante para ciertas condiciones para las cuales se crea la condición. En contraste otras condiciones representan la incertidumbre relativa, o la probabilidad de que no suceda un evento o eventos.
  
- ✓ La planificación es intelectual por naturaleza, básicamente es un trabajo mental. Se utiliza la imaginación, la proyección de los hechos hacia el futuro, previniendo cualquier alteración que pueda presentarse en el transcurso del tiempo.

✓ La planificación implica el futuro se relaciona mucho en las características anteriores, en sí para planificar, se necesita una proyección futurista.

### **Ventajas de la Planificación:**

✓ Contribuye a actividades ordenadas y con propósitos; todos los esfuerzos están apuntados hacia los resultados deseados y se logra una frecuencia efectiva de tales esfuerzos. El trabajo no productivo se minimiza, se destaca la utilidad del logro.

✓ Señala la necesidad de cambios futuros: La planificación ayuda a visualizar las posibilidades y a evaluar nuevos campos futuros para una posible participación de ellos.

✓ Proporciona una base para el control; el aliado de la planificación es el control, el cual se enfrenta para cerciorarse que la planificación está produciendo los resultados que se busca.

✓ Ayuda a la visualización de un todo: esta forma de abarcar todo es valiosa, pues capacita al auditor a observar relaciones de importancia, a obtener una comprensión plena de cada actividad.

✓ Fomentar el logro: el hecho de poner los pensamientos por escrito y formular un plan proporciona al auditor la orientación y el impulso para el logro. Escribir los resultados deseados y la forma de lograrlos son en sí fuerzas positivas hacia una buena gestión.

✓ Ayuda al auditor a ganar status: la planificación adecuada ayuda al auditor a proporcionar una dirección confiada y agresiva del trabajo.

### **Desventajas de la Planificación:**

El proceso de decidir sobre objetivos y metas de la auditoría, los cambios de la misma, los recursos utilizados para lograrlos y las políticas que se han de seguir para la realización de la misma, trae consigo algunas dificultades:

✓ La planificación está limitada por la precisión y por los hechos futuros: la realización y ejecución de un plan está afectado por las condiciones cambiantes que se puedan suceder en un futuro. No hay, ni existe una exactitud de que el plan que se tenía como proyecto desde un principio se logre con éxito hasta su fin.

✓ La planificación tiene barreras psicológicas: una barrera palpable es que la gente tiene más interés en el presente que en el futuro.

✓ La planificación ahoga la iniciativa: con la planificación se tiene un esquema generalizado de lo que se va a realizar y no hay un espacio para que se puedan desarrollar algunas iniciativas que lleven un cambio al plan.

✓ La planificación demora las acciones: las emergencias y las prestaciones súbitas de situaciones difíciles y no usuales demandan decisiones rápidas cuidando de no perder de vista los objetivos de la auditoría.

✓ Los que planifican exageran la planificación: esto está evidenciado por la planificación de los informes e instrucciones elaboradas más allá de la

realidad práctica y del rechazo a tener riesgos obligatorios para su trabajo administrativo, intentando en vez de ello, mediante la planificación eliminar todos los riesgos.

## **INFORMACIÓN OBJETO DE ANÁLISIS QUE SE SOLICITA AL CONTRIBUYENTE**

### **Contratos Financieros**

Como variante de adquisiciones de bienes muebles o inmuebles está el leasing, el cual significa arrendar, dar, tomar. Para poder llevar a cabo esta operación financiera hay que formalizar un contrato de leasing, el cual no está regulado por el código de comercio venezolano.

Es un contrato celebrado entre dos partes, el arrendador y el arrendatario; donde el arrendador pacta con el arrendatario la adquisición de ciertos bienes muebles o inmuebles por un precio total convenido, distribuido en cuotas fijas o variables durante un período de tiempo determinado. Al finalizar el contrato el arrendador puede devolver los bienes o puede optar por comprarlos. Los bienes que normalmente se contratan son maquinaria especializada en el proceso productivo, elementos de transporte pesado, naves industriales, locales

### **Estipulaciones en el contrato de leasing**

Debe constar de:

- ✓ Descripción del bien objeto del contrato

- ✓ Período de duración del contrato
- ✓ Pagos por cuotas (pueden ser constantes a lo largo del contrato o bien aumentar o disminuir)
- ✓ Tipo de interés efectivo al que se formalizará la operación
- ✓ Obligaciones en concepto de impuestos (seguros y mantenimiento)
- ✓ Opciones del arrendatario al finalizar el contrato
- ✓ Valor residual (opción compra)
- ✓ Cancelación anticipada del contrato
- ✓ Repercusión por impago de las rentas.

#### **Listados Auxiliares de Activos Fijos:**

Estos reportes de activos fijos permiten visualizar los valores de todos los activos fijos, para el examen de los siguientes elementos:

- ✓ El valor de adquisición
- ✓ Depreciación acumulada
- ✓ El valor contable al final del ejercicio económico
- ✓ Las nuevas capitalizaciones.

Estos reportes permiten evaluar el patrimonio de activos fijos de la empresa. Se pueden requerir por subcuentas como terreno, vehículos, edificio, en la medida que alguna de ellas aporte mayor al auditor.

### **Resumen de Inventarios**

Los inventarios constituyen el corazón de un negocio, bien sea que estén representados en mercancía para la venta, productos terminados o productos en proceso. De allí que los controles en los sistemas de inventarios revisten gran importancia para el trabajo del auditor, en especial para la determinación del costo de venta que usualmente es una partida de gran envergadura en las cuentas fiscales, razón por la cual es preciso requerir la información resumida y analizada sobre sus inventarios a través cuentas principales y auxiliares.

### **Transacciones entre partes relacionadas**

Este tipo de transacciones se evidencia cuando existen vínculos, relaciones o condiciones que afectan de manera significativa la toma de decisiones en la operación, administración o intereses de sus accionistas.

La existencia de transacciones entre afiliadas debe motivar al auditor a indagar sobre la fiabilidad de la información que le ha sido suministrada, en cuanto a la forma y legalidad de aspectos tales como:

- ✓ Préstamos sin intereses o a tasas de interés significativamente altas o bajas con respecto al mercado.

- ✓ Venta de propiedades a precios que difieren considerablemente de su valor actual.
- ✓ Intercambio de propiedades similares en una transacción no monetaria.
- ✓ Préstamos sin establecer condiciones de vencimientos

En todos estos aspectos el auditor debe poseer conocimiento de lo que es la esencia de las transacciones y poseer los soportes que sustenten las mismas; ya que, pueden existir transacciones ficticias en las que se cancelan bienes o servicios sin. También puede ocurrir que se valoren los bienes o servicios por encima del valor con respecto a un tercero lo que se traduciría en un aumento de la utilidad para una empresa y para la otra en una pérdida.

### **Ejecución**

Es el proceso de llevar a cabo la acción que ha sido planificada, preparada y organizada, tal como lo define Chiavenatto(1989).

Es un trabajo exclusivamente con personas. De este modo el auditor utiliza los medios de comprobación de formas de elusión fiscal como las siguientes:

### **Interpretación de la ley tributaria:**

Este método consiste en desentrañar el alcance de la ley, y precisar los supuestos de hecho que la misma ha previsto en su articulado. Toda esta interpretación forma parte de un proceso lógico que considera el momento en

que se dicta la norma y la situación en el momento que ella se aplica, indagar la voluntad del legislador.

El Código Orgánico Tributario (2001) en su artículo 5 señala lo siguiente: “las normas tributarias se interpretan con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquellas”

Para identificar los métodos admitidos en el derecho venezolano es preciso atender en primer lugar, a la Constitución de 1999, ya que toda interpretación jurídica debe guardar coherencia con sus valores, principios y normas. En segundo lugar a las reglas interpretativas del derecho interno venezolano, como lo indica el artículo 4 del Código Civil:

A la Ley debe atribuírsele el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras, según la conexión de ellas entre sí y la intención del legislador. Cuando no hubiere disposición precisa de la Ley, se tendrán en consideración las disposiciones que regulan casos semejantes o materias análogas; y si hubiera todavía dudas, se aplicarán los principios generales del derecho.

De allí pues que este artículo hace una distinción entre la letra y el espíritu de la ley, a la ley se le atribuirá el significado propio de las palabras, este método se denomina literal gramatical, en tanto que cuando se precisa la intención del legislador inspirada en un momento histórico se denomina criterio teleológico subjetivo, si por el contrario la intención de la ley es adaptarse a las nuevas realidades hay un criterio objetivo.

Representan también fuentes de interpretación, las decisiones vinculantes de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.

Dentro de esta perspectiva, la interpretación de las normas tributarias es una labor que demanda el conocimiento previo de los hechos ocurridos, para ver si coincide o no con el concepto de hecho imponible definido abstractamente.

### **Interpretación Económica:**

Se basa en que para la interpretación de las normas tributarias hay que considerar su finalidad, su significado económico y la evolución de las circunstancias. El surgimiento de este método fue basado en el principio de la capacidad contributiva efectiva y real de las personas. Blanco-Urbe (1999) sostiene lo siguiente:

Como una garantía de respeto y acatamiento del principio constitucional de capacidad económica o contributiva el derecho tributario exige que sus normas y situaciones fácticas sean interpretadas de acuerdo con el conocido principio de realidad económica, el cual ordena, particularmente en el impuesto sobre la renta, que nos ocupa, que se vaya más allá de las meras formas jurídicas de los actos, hechos o negocios jurídicos a los que el legislador dé el tratamiento de hechos imponibles o gravables, para desentrañar la verdadera esencia económica que los inspira, descubrir el verdadero resultado económico que se obtiene y así poder pecharlos en los precisos y justos límites de la capacidad económica de los sujetos implicados en ellos. (p.88).

## **Jurisprudencia venezolana sobre la interpretación económica**

### **Sentencia Nº 319 (1967) El caso Creole Petroleum**

En relación esta jurisprudencia se toman algunos extractos de la misma que describen la esencia de este método tal como se señala a continuación:

El Magistrado Jaime Parra Pérez, esgrimió entre otras, las siguientes razones:

Lo que si debe dejarse claro es que cuando la norma tributaria contemple un hecho o fenómeno económico describiendo el acto jurídico destinado a darle forma (ejemplo: la venta como medio de transmisión de la propiedad a título oneroso) y las circunstancias manifiesten una alteración en su contenido, el interprete deberá atenerse a la realidad económica y no a la apariencia formal. El no hacerlo conduciría a una interpretación contraria al espíritu, fines y propósitos de la Ley fiscal y dejaría un amplio margen a la evasión (p.448-449).

También explica que el Derecho debe ser analizado a la luz de los principios científicos y técnicos que han contribuido a su creación. Esta exposición de criterios justifica la utilización de este método interpretativo.

### **Abuso del Derecho**

Este método de interpretación se basa en afirmar que el derecho de un individuo termina en donde comienza el derecho del otro. Para considerar que un acto o la aplicación de una norma es abusiva se deben cumplir los siguientes requisitos:

Que el ejercicio sea contrario a lo que dice la ley, que sea contrario a la buena fe entre las partes, la moral y las buenas costumbres y que el ejercicio abusivo haya producido un grave daño. Estos requisitos son concurrentes y no es necesario que se demuestre la intención de la persona que utilizó la norma en forma abusiva.

Este método afianza su aplicabilidad en el artículo 1.185 del Código Civil venezolano el cual dispone lo siguiente:

El que con intención, o por negligencia, o por imprudencia, ha causado un daño a otro, está obligado a repararlo. Debe igualmente reparación quien haya causado un daño a otro, excediendo, en el ejercicio de su derecho, los límites fijados por la buena fe o por el objeto en vista del cual le ha sido conferido ese derecho.

A fin de enfrentar o descubrir casos de elusión tributaria en el marco jurídico venezolano es perfectamente válida la aplicación de este método, ya que los actos elusivos tienen un elemento subjetivo que es eludir el cumplimiento de la obligación tributaria y un elemento objetivo que trae como consecuencia un perjuicio al Estado. Por lo demás se debe tener en cuenta los siguientes principios: principio de la buena fe, la racionalidad, legalidad, seguridad y el principio de la capacidad contributiva, de tal manera de no incurrir en arbitrariedades o actos que posteriormente puedan ser declarados nulos.

## **Jurisprudencia venezolana sobre Abuso del Derecho**

### **Sentencia del Caso Hidrocarburos y Derivados (Hideca)**

Este caso trata de la intención que tuvo esta compañía en disfrutar de una rebaja por inversiones en activos fijos. Los activos se adquirieron a través de negocios anómalos o artificiales, los cuales no tenían ningún sentido económico sino el ahorro fiscal que se persiguió: se determinó a través de una fiscalización que estos activos se compraron a compañías que formaban parte del mismo grupo económico que mayoritariamente eran los mismos accionistas, las ventas se hicieron a través de intermediarias, los precios se pagarían en 30 años con un interés del 4 por ciento anual, las intermediarias vendieron los mismos activos, por el mismo precio, el mismo día, de contado y diez días antes de terminar un ejercicio que arrojaría las ganancias que se verían reducidas mediante la rebaja de impuesto; la transacción se realizó entre Estados Unidos y Venezuela, una transferencia circular de recursos que posteriormente volvieron a su mismo origen.

La Corte declaró que tales inversiones hecha por la contribuyente no eran verdaderas ni sinceras porque en ellas no había contenido ni sustancia económica.

No obstante se determinó que estas operaciones configuraron un abuso de la forma jurídica para eludir la ley tributaria en detrimento de los derechos del Fisco. Ahora bien puede observarse que el que interpreta debe apartarse de la forma de los negocios para otorgarle su verdadero significado, en este caso particular se evidencia que la formación de capital no se incrementó por lo cual el reparo se considera ajustado al derecho.

De esta manera queda claro que el método de interpretación empleado para desconocer las formas legales descritas no es el de la interpretación económica sino la teoría del abuso del derecho, un medio netamente jurídico.

## **ELEMENTOS DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA**

La elusión tributaria tiene tres elementos que la caracterizan: el empleo de una forma lícita con fines distintos a su naturaleza, la ventaja fiscal que obtiene el contribuyente por la disminución de las obligaciones tributarias en menoscabo de los derechos del Fisco y la intención de soslayar la aplicación de una norma tributaria determinada.

## **SUPUESTOS CONFIGURATIVOS DE ELUSION FISCAL**

Es preciso conocer las diferentes formas que puede emplear un contribuyente para evitar o reducir la carga impositiva.

Anzola O. (2008), plantea las siguientes figuras de elusión fiscal: el fraude de ley, la economía de opción y la simulación.

**1. El fraude de ley:** es un caso típico de elusión, puesto que el contribuyente hace uso de una norma de cobertura para evitar el pago de los impuestos mediante la no realización del hecho imponible, esta figura del fraude de ley tiene diversas modalidades de comisión bien sea, porque se presentan como negocios ficticios en los que no hay ninguna acción; o se lleva a cabo una simulación mediante la ejecución de una acción que encubre a otra, cuyo único objetivo es lograr un efecto tributario.

Para que exista fraude de ley, según Albaladejo (1996), se deben evidenciar las siguientes características

1. Apariencia de legalidad, lograda mediante la adopción de una forma jurídica, o la realización de un negocio jurídico, un contrato, regulado, reconocido y sancionado por el derecho positivo.
2. Utilización de esa forma jurídica, o realización del negocio jurídico, con fines o contenido económico diversos de los que, legislativamente, les son típicos, y se deducen de su configuración, regulación y sanción por el propio derecho objetivo.
3. Intencionalidad fraudulenta del comportamiento. Es decir, todo el comportamiento está motivado por el propósito de fraude a un precepto legal.
4. El resultado económico efectivamente obtenido, o realmente buscado, por los sujetos del comportamiento en fraude coincide con el que, objetivamente, es típico o normal de los hechos o contratos tipificados como hechos imposables en una norma fiscal.
5. La norma defraudada queda sin aplicación al supuesto fraudulento por no coincidir los restantes elementos del hecho imponible que contiene y tipifica, con los de la forma jurídica adoptada, la institución creada o el negocio jurídico realizado para encubrir el fraude con una apariencia de legalidad. (p.26-27).

Como se ha puntualizado en los párrafos anteriores el Fraude a la Ley Tributaria significa intentar pagar la menor cantidad de impuestos posible a través del empleo de una (norma de cobertura) para evitar la aplicación de una norma tributaria la cual constituye la (norma defraudada).

Es importante destacar que en el concepto de fraude de ley, hay tributaristas que sostienen que la expresión “elusión tributaria” es equívoca, debido a que en su estricto sentido literal ella supone la no realización del “hecho imponible” sino la realización de un “hecho equivalente”, pero contrariamente a esta posición hay quienes sostienen que en materia de

análisis, quien realiza el fraude realiza el mismo hecho imponible, sólo que busca solaparlo utilizando negocios anómalos para impedir su configuración.

**2. Economía de opción:** procura esquivar el cumplimiento tributario por parte del contribuyente cuando ha evaluado su propio costo – beneficio, es decir el costo de los artificios legales y del riesgo fiscal en función de una economía de opción y finalmente decide la alternativa más ventajosa económicamente. Entonces la economía de opción: Borges C. (2006) "este principio se basa en la idea de que nadie está obligado a escoger las vías impositivas más onerosas para estructurar sus negocios, (reconocido por el Tribunal Supremo) la economía de opción implica un negocio amparado por una norma aplicable al caso concreto, ya que hay correspondencia entre la realidad, la forma jurídica asumida y la norma aplicable, la cual constituye una opción legítima ofrecida por el ordenamiento jurídico". (p.56)

En la economía de opción no se atenta contra la ley ni se utilizan formas rebuscadas, insólitas e impropias, por lo que constituye un mecanismo de ahorro fiscal legítimo cuya base constitucional está en los principios de justicia tributaria y capacidad contributiva.

Este mecanismo tiene la característica de que existe concordancia entre lo formalizado y la realidad, a diferencia del fraude de ley que en su esencia vulnera el espíritu de la ley.

**3. Simulación:** Hay simulación cuando las partes realizan un acto o contrato aparentemente válido pero total o parcialmente ficticio, ya que ese acto es destruido o modificado por otro secreto o confidencial que responde a la verdadera voluntad de los contratantes.

La simulación puede ser absoluta o relativa. La primera es aquella en la cual el acto ficticio, aparente o simulado no existe desde ningún punto de vista. Ejemplo de ello es cuando Claudio le vende a Petronio, manteniendo Claudio la propiedad del bien aparentemente vendido.

La segunda, simulación relativa, ocurre cuando el acto simulado no es totalmente inexistente, sólo lo es parcialmente, porque las partes han realizado un acto de distinta naturaleza. Claudio dice vender a Petronio cuando en realidad ha donado.

Deben existir los siguientes elementos en el acto para que se denomine simulación:

- a. La voluntad de las partes para la realización del acto simulado.
- b. El acto ficticio, corresponde a la voluntad declarada.
- c. El acto verdadero o secreto se debe corresponder a la voluntad real, que es de naturaleza secreta o confidencial. Este elemento es de vital importancia pues permite distinguir esta figura de otras con las que frecuentemente se confunde, como lo es el fraude de ley.

Algunos ejemplos de simulación son los siguientes:

- a. Un caso concreto sería aquel en el cual se firma un contrato de prestación de servicios, cuando la intención real de las partes es no prestar ningún servicio; lo que se persigue es deducir un gasto falso y provocar un ingreso en una persona que por condiciones legales no está sujeta al impuesto.

- b. Aquel en el cual mediante la venta a un precio muy bajo se simula una donación que estaría sometida a un tipo impositivo mucho más alto.

Sobre los aspectos tratados anteriormente lo que se pretende es analizar todos los elementos pertinentes para verificar cual es el verdadero acto realizado por las partes, utilizando para ello cualquiera de los medios de interpretación admitidos en Derecho, y de ésta forma lograr la comprobación formalmente motivada dentro del procedimiento de auditoría. De allí pues que una vez comprobada la existencia de Simulación en los actos jurídicos, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes y no el exteriorizado.

## **FIGURAS JURIDICAS UTILIZADAS POR EL CONTRIBUYENTE EN LAS QUE SE PUEDEN EVIDENCIAR ELUSION FISCAL**

### **Cooperativa**

La cooperativa es una manera de organizar empresas para lograr fines económicos y sociales, donde lo substancial es trabajar en común para lograr un beneficio. Se diferencia de otro tipo de empresa porque en ésta lo más importante es el trabajo de los asociados que el dinero que aportan.

La Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (LEAC) (2001), en su Artículo 2, define a las cooperativas del siguiente modo:

Las cooperativas son asociaciones abiertas y flexibles, de hecho y derecho cooperativo, de la Economía Social y Participativa, autónomas de personas que se unen mediante un proceso y acuerdo voluntario, para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes, para generar bienestar integral, colectivo y personal, por medio de procesos y

empresas de propiedad colectiva, gestionadas y controladas democráticamente.

### **Formación de una Cooperativa**

Para formar una cooperativa es necesario, expresa la LEAC (2001), que se reúna un grupo de personas que tengan un mismo problema o necesidad y que deseen resolverlo utilizando una cooperativa. También es necesario que en el grupo exista el deseo y la disposición de colaborar en el funcionamiento y administración, así como el deseo de formarse y capacitarse para llevar adelante su empresa.

### **Cooperativas existentes en Venezuela**

En el país pueden organizarse cooperativas para todas las actividades económicas, culturales o gremiales de acuerdo con las siguientes finalidades:

- Las que tienen por objeto la producción de bienes y servicios.
- Las que tienen por objeto la obtención de bienes y servicios.
- Las mixtas, que combina actividades de producción y obtención.

### **Cooperativas de Producción de Bienes y Servicios**

Según González (2005), son las cooperativas que tienen por objeto principal la producción de bienes o prestación de servicios, tales como la producción industrial o artesanal, la producción agrícola o producción pecuaria, la producción minera, transporte colectivo o de carga, producción

de diversos públicos (mantenimiento, educación, salud, servicios profesionales, entre otros.

### **Cooperativas de obtención de Bienes y Servicios**

González (2005) expresa que son las cooperativas que tienen por objeto la adquisición u organización de bienes o servicios para proporcionar a sus asociados, tales como consumo de alimentos y otros bienes, ahorro y crédito, obtención de viviendas, servicios múltiples, etc.

### **Cooperativas Mixtas**

González (2005) define a estas cooperativas como las que persiguen, a la vez, dos objetivos; producción de bienes y servicios, para terceros, y obtención de bienes y servicios para sus asociados.

### **Cooperativas de Producción Industrial**

Para González (2005) son cooperativas de trabajadores y tienen como objeto transformar materia prima en bienes que tengan las características de satisfacer una necesidad de los consumidores mediante procesos tecnológicos industriales.

Las leyes tributarias, que establecen la exención del pago y la no sujeción a las cooperativas de acuerdo a:

Ley de Impuesto Sobre La Renta (2007) en su Artículo 14, numeral 11.

Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (2007), en su artículo 16 numeral 4.

### **Asociaciones sin fines de lucro**

Son organizaciones que no tienen como objetivo el lucro económico, a diferencia de las empresas mercantiles, los ingresos que generan no son repartidos entre sus socios, sino que se destinan a su objeto social. En consecuencia, los ingresos que obtienen están destinados para el financiamiento de las actividades sociales que realiza, por lo tanto no constituyen renta para efecto fiscal.

Dentro de este grupo están:

- ✓ Fundaciones
- ✓ Asociaciones gremiales
- ✓ Sindicatos
- ✓ Juntas de vecinos y organizaciones comunitarias

Este tipo de organizaciones en la Ley de Impuesto sobre La Renta (2007) establece una exención en su artículo 14, párrafo 10 de la siguiente manera:

Las instituciones dedicadas exclusivamente a actividades religiosas, artísticas, científicas, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicas, culturales, deportivas y las asociaciones profesionales o gremiales, siempre que no persigan fines de lucro, por los enriquecimientos obtenidos como

medios para lograr sus fines, que en ningún caso distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza y que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que les son propias. Igualmente, y bajo las mismas condiciones, las instituciones universitarias y las educacionales, por los enriquecimientos obtenidos cuando presten sus servicios dentro de las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional.

En este sentido el auditor debe examinar detalladamente la partida de donaciones y liberalidades, especialmente verificar quien es la empresa receptora de la donación a fin de descartar de que la misma no sea creada por los socios o representantes de la empresa que realiza la donación, pues de ser así estaría obteniendo doble ventaja fiscal tanto por el desgravamen de la donación para la empresa y para la fundación la exención del pago de impuesto.

### **EL CONTRATO DE CUENTA EN PARTICIPACION EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

El contrato de cuenta en participación es una asociación de carácter mercantil constituida por las siguientes partes un “Asociante Gestor” dueño del negocio quien otorga una participación en los resultados a la “Asociada”, la cual es considerada como una simple acreedora o deudora del Asociante Gestor, dependiendo las utilidades o pérdidas de la cuenta en participación. La asociación en cuenta de participación no tiene personalidad jurídica, razón por la cual no es considerada sujeto de derecho, no puede ser titular de derechos y obligaciones, no tiene capacidad para contratar, no tiene patrimonio propio, no tiene denominación social y tampoco tiene domicilio.

La Ley de Impuesto al Valor Agregado no regula expresamente las asociaciones de cuenta en participación, debido a que existen circunstancias cuyo tratamiento fiscal no está contemplado en la misma, en los siguientes aspectos:

- 1) De los aportes que hacen las Asociadas al Asociante Gestor.
- 2) De los aportes de servicios de las Asociadas.
- 3) Del pago de los beneficios a las asociadas.
- 4) Del Crédito IVA acumulado en cabeza del Asociante Gestor.
- 5) De los Débitos IVA relacionados con las operaciones gravables objeto del contrato

La calificación de un Contrato como Contrato de Cuenta en Participación efectivo o válido va a depender no de cómo lo denominen las partes que lo conforman sino de lo que realmente sea. Una adecuada caracterización del Contrato es lo que va a definir el tratamiento fiscal que debe dársele a las operaciones que surjan del mismo, tanto para el Impuesto sobre la Renta como del Impuesto al Valor Agregado. Esa caracterización de la cual se hace referencia es la siguiente:

- a) El contrato debe constar por escrito.
- b) Debe tener como objeto por lo menos uno de los negocios del Asociante Gestor.

- c) El Asociante Gestor y las Asociadas deben convenir que éstas últimas deben tener una participación en los negocios llevados a cabo.
- d) La participación de las Asociadas debe estar subordinada a la realización de resultados positivos o negativos.
- e) Los resultados negativos deben ser compartidos entre las Asociadas y el Asociante Gestor.
- f) El contrato es de naturaleza temporal.
- g) Las asociadas aportan a la asociación para beneficio común de ambas partes: bienes, servicios, actividades o algo inmaterial.

Estas características son primordiales al momento de calificar un contrato como un Contrato de Cuenta en Participación.

En este sentido es importante hacer referencia a la Sentencia del Tribunal Superior Noveno en lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial de la Región Capital divulgada por Urso (s.f.) que consta de lo siguiente: Abuso de las formas jurídicas, propiamente un contrato en cuenta de participación para eludir el pago del IVA correspondiente:

En la situación examinada se impone la concepción autonómica de las normas que describen el hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado, que coinciden esencialmente con las del Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor, así como también interpretación de las disposiciones legales tributarias comentadas según el criterio de la realidad económica de los hechos planteados en el denominado contrato de asociación, de conformidad con el precepto

del artículo 16 del Código Orgánico Tributario aplicable “ratione temporis”.

Por lo anterior, este Tribunal comparte la conclusión del acto impugnado relativa a que la actividad de cría y engorde de la aves, por lo que respecta únicamente a la prestación de “El Asociado”, califica como un servicio oneroso e independiente cuyo núcleo principal es una prestación de hacer, que tipifica el hecho imponible establecido en el artículo 8, numeral 4, de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y en el artículo 3º, numeral 3, del Decreto-Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado; razón por la cual no procede la denuncia de falso supuesto por lo que a este asunto respecta. (p. 29-30)

## **BASES LEGALES**

La presente investigación por naturaleza posee unas bases legales, que le dan sentido y esencia, es decir, un conjunto de normas y regulaciones legales establecidas para el adecuado desarrollo de un proceso, en el cual están involucrados una serie de elementos o variables que necesitan una definición previa de su naturaleza o comportamiento.

### **CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA (1999)**

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela publicada en Gaceta oficial 36.860 del 30 de Diciembre de 1999, se puede definir como un conjunto de normas fundamentales que acuerda una nación como base de la convivencia social.

En este sentido la Constitución, establece pautas generales que regulan las relaciones entre el Estado y los particulares. Además de establecer leyes

que contienen principios jurídicos universales aceptados que sirven de marco de referencia a la materia fiscal.

A continuación se mencionan los artículos que sirven de soporte para realizar el análisis de este trabajo:

**Artículo 316:** “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”.

**Artículo 317:** “No podrá cobrarse impuestos, tasas y contribuciones que no estén establecidas en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otra forma de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley. Ningún tributo debe tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente. En el caso de los funcionarios públicos se establecerá la doble pena.

Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fija en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos en la Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo a lo aprobado por la Asamblea Nacional y

su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con lo previsto en la Ley”.

Todo esto contribuirá a llevar a cabo los procesos de fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

### **CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO (2001)**

El Código Orgánico Tributario constituye una pieza fundamental dentro del sistema, derivándose de él los principios generales de los tributos nacionales, estatales y municipales, regidos directa o indirectamente por su disposición, en el desarrollo de los preceptos establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

A continuación se citan los artículos que se utilizaron como base para el desarrollo de esta investigación:

**Artículo 14.** “Los convenios referentes a la aplicación de las normas tributarias celebrados entre particulares no son oponibles al Fisco, salvo en los casos autorizados por la ley”.

**Artículo 15.** “La obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, siempre que se hubiesen producido los resultados que constituyen el presupuesto de hecho de la obligación”.

**Artículo 16.** “Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o apartarse

expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imposables, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes, y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias”

Estos artículos son primordiales para el desarrollo de este trabajo ya que se refieren a la facultad que tiene la Administración Tributaria de desconocer formas que produzcan disminución ilegítima de ingresos fiscales, y procuran prever el problema del abuso de las formas jurídicas, por constituir éstas una maniobra para eludir las cargas tributarias.

**Artículo 36:** “El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Es muy importante saber interpretar este artículo ya que es la descripción hipotética contenida en la Ley, la cual describe y tipifica el tributo, cuya realización genera el nacimiento de la obligación.

**Artículo 127:** “La Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pudiendo especialmente.

1. Practicar fiscalizaciones las cuales se autorizarán a través de providencia administrativa. Dichas fiscalizaciones podrán efectuarse de manera general sobre uno o varios períodos fiscales o de manera selectiva sobre uno o varios elementos de la base imponible.

2. Realizar fiscalizaciones en sus propias oficinas, a través del control de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y responsables, conforme al procedimiento previsto en este Código, tomando en consideración la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del contribuyente o responsable sujeto a fiscalización.

3. Exigir a los contribuyentes, responsables y terceros la exhibición de su contabilidad y demás documentos relacionados con su actividad, así como que proporcionen los datos o informaciones que se le requieran con carácter individual o general.

4. Requerir a los contribuyentes, responsables y terceros para que comparezcan ante sus oficinas a dar contestación a las preguntas que se le formulen o a reconocer firmas, documentos o bienes.

5. Practicar avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte, en cualquier lugar del territorio de la República.

6. Recabar de los funcionarios o empleados públicos de todos los niveles de la organización política del Estado, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

7. Retener y asegurar los documentos revisados durante la fiscalización, incluidos los registrados en medios magnéticos o similares y tomar las medidas necesarias para su conservación. A tales fines se levantará acta en la cual se especificarán los documentos retenidos.

8. Requerir copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos, así como información relativa a los equipos y aplicaciones utilizados, características técnicas del hardware o software, sin importar que el procesamiento de datos se desarrolle a través de equipos propios o arrendados o que el servicio sea prestado por un tercero.

9. Utilizar programas y utilidades de aplicación en auditoría fiscal que faciliten la obtención de datos contenidos en los equipos informáticos de los contribuyentes o responsables y que resulten necesarios en el procedimiento de fiscalización y determinación.

10. Adoptar las medidas administrativas necesarias para impedir la destrucción, desaparición o alteración de la documentación que se exija conforme a las disposiciones de éste Código, incluidos los registrados en medios magnéticos o similares, así como de cualquier otro documento de prueba relevante para la determinación de la Administración Tributaria, cuando éste se encuentre en poder del contribuyente, responsable o tercero.

11. Requerir informaciones de terceros relacionados con los hechos objeto de la fiscalización, que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como exhibir documentación relativa a tales situaciones y que se vinculen con la tributación.

12. Practicar inspecciones y fiscalizaciones en los locales y medios de transporte ocupados o utilizados a cualquier título por los contribuyentes o responsables. Para realizarlas fuera de las horas hábiles en que opere el contribuyente o en los domicilios particulares, será necesario orden judicial de allanamiento de conformidad con lo establecido en las leyes especiales, la cual deberá ser decidida dentro de las veinticuatro (24) horas siguientes de solicitada, habilitándose el tiempo que fuere menester para practicarlas.

13. Requerir el auxilio del Resguardo Nacional Tributario o de cualquier fuerza pública cuando hubiere impedimento en el desempeño de sus funciones y ello fuere necesario para el ejercicio de las facultades de fiscalización.

14. Tomar posesión de los bienes con los que se suponga fundadamente que se ha cometido ilícito tributario, previo el levantamiento del acta en la cual se especifiquen dichos bienes. Estos serán puestos a disposición del Tribunal competente dentro de los cinco (5) días siguientes, para que proceda a su devolución o dicte la medida cautelar que se le solicite.

15. Solicitar las medidas cautelares conforme a las disposiciones de este Código”.

Este artículo es de suma importancia para esta investigación ya que, la Administración Tributaria dispone de amplias facultades de fiscalización y determinación, con el objeto específico de comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo cual quedará autorizada para practicar cualquiera de los quince numerales antes mencionados.

Igualmente de esta normativa legal se han derivado procedimientos y lineamientos para efectuar procesos de fiscalización de los diferentes tributos establecidos en la legislación venezolana.

Dentro de esta perspectiva es preciso destacar el siguiente artículo que es tomado de la **LEY DEL SENIAT**:

**Artículo 4.** “Corresponde al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduanera y tributaria fijadas por el Ejecutivo Nacional. En el ejercicio de sus funciones es de su competencia:

8. Ejercer las funciones de control, inspección y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de conformidad con el ordenamiento jurídico tributario.

10. Definir y ejecutar las políticas administrativas tendentes a reducir los márgenes de evasión fiscal y, en especial, prevenir, investigar y sancionar administrativamente los ilícitos aduaneros y tributarios”.

Se destaca en este artículo su relación con el artículo 127 del COT, por cuanto las funciones de fiscalización para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias son de suprema importancia para el SENIAT.

## LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA (2007)

El sistema tributario venezolano crea una estructura fiscal de derecho que regula la relación jurídico - tributaria que nace entre el sujeto activo (El Estado) y el sujeto pasivo (Contribuyente o Responsable). El Impuesto Sobre Renta se considera actualmente como uno de los tributos más importantes del Estado, a través de su recaudación se obtiene ingresos fundamentales para el desarrollo del País.

La Ley de Impuesto sobre la Renta en virtud de la protección de la economía nacional y aplicación de medidas de control en lo atinente a la elusión fiscal, contempla los siguientes artículos:

**Artículo 94.** “Al calificar los actos o situaciones que configuran los hechos imponibles del impuesto previsto en esta ley, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de determinación previsto en el Código Orgánico Tributario, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, aun cuando estén formalmente conformes con el derecho, realizados con el propósito fundamental de evadir, eludir o reducir los efectos de la aplicación del impuesto. En este caso se presumirá que el propósito es fundamental, salvo prueba en contrario.

Las decisiones que la Administración adopte, conforme a esta disposición, sólo tendrán implicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídicas privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos del Fisco Nacional.

Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados conforme a lo previsto en el encabezamiento de este artículo no impedirán la aplicación de la norma tributaria evadida o eludida, ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendían obtener mediante ellos”.

**Artículo 95.** “La Administración Tributaria deberá elaborar y ejecutar periódicamente programas de investigación a aquellos contribuyentes, personas naturales o jurídicas cuyo enriquecimiento neto gravable en dos ejercicios consecutivos sea inferior al diez por ciento (10%) de sus ingresos brutos”.

Estos artículos están en perfecta concordancia con lo que establece el COT en relación a la elusión fiscal, el uso deliberado de las formas jurídicas y las facultades de la Administración Tributaria para combatirla.

### **LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (2007)**

Dentro de esta normativa es preciso destacar la intención del legislador en cuanto a la configuración inadecuada de negocios o formas jurídicas cuyo propósito sea disminuir la carga fiscal, tal como se aprecia a continuación:

**Artículo 60.** “Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imponibles del impuesto previsto en esta Ley, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en el Código Orgánico Tributario, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando estos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributaria. Las decisiones

que la Administración Tributaria adopte, conforme a esta disposición, sólo tendrán implicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídico-privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos de la República”.

Destacando el propósito de este artículo y en virtud de lo que establece la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en cuanto a la constitución de asociaciones cooperativas con el único fin de incentivar el desarrollo económico del país, han surgido diferencias entre el medio y el resultado obtenido por quienes adoptan esta figura jurídica, ya que las cooperativas no se encuentran sujetas al Impuesto al Valor Agregado. De modo que para aplicar el artículo anterior habría que analizar objetivamente si la cooperativa era necesaria, si se adecuaba a la finalidad económica del contribuyente o si por el contrario se utilizan de manera manifiestamente inapropiada o inadecuada.

### **OPERACIONALIZACIÓN DE LAS VARIABLES**

Según Tamayo (2000) “algunas variables no ofrecen mayor dificultad en cuanto a su descripción, definición y medición, otras más complejas se tienen que descomponer en específicas, que tengan el mismo significado y sean susceptibles de medición empírica” (p. 78). Es decir, es un conjunto de operaciones secuenciales para la conversión de una variable en dato, llevando una variable que está en términos abstractos a un nivel operacional empírico. (Ver Cuadro 1)

**Cuadro 2.**  
**Operacionalización de las Variables**

Objetivos específicos	Variable	Dimensión	Indicadores	Items	Instrumento	Fuentes
Identificar las conductas del contribuyente que se evidencian en el proceso de auditoría fiscal.	Conductas del Contribuyente	Tipos de conductas	Acción Racional	1,2,3	Cuestionario	Auditores Aduaneros y Tributarios
			Acción con conducta dolosa	4,5		
			Acción con intención dolosa premeditada	6,7		
	Auditoría fiscal	Comprobación de la correcta declaración de un impuesto	Rebajas por inversiones	8, 9		
			Facturación	10, 11		
			Contratos de prestación de servicios	12,13,14		
			Donaciones	15		
			Método de Valoración de Inventarios	16		
		Consistencia en los métodos de depreciación de activos	17			
Determinar el alcance de la gestión de los Auditores Tributarios.	Gestión de los Auditores Tributarios	Control	Aplicación de pruebas de control interno y sistemas contables a los contribuyentes que serán auditados	18, 19	Cuestionario	Auditores Aduaneros y Tributarios
		Planificación	Documentos e información que se necesitarán. Alcance	20		
		Ejecución	Revisión Comprobación y validación sobre formas de elusión fiscal	21, 22		
Analizar los supuestos configurativos de elusión en el derecho tributario.	Supuestos configurativos de elusión fiscal	Figuras de elusión fiscal	Fraude de ley	23	Cuestionario	Auditores Aduaneros y Tributarios
			Simulación	24		
			Economía de opción	25		
Diseñar estrategias de auditoría fiscal para la determinación de las figuras elusivas de los contribuyentes	La propuesta: SISTEMA DE TÉCNICAS PARA ORIENTAR LA IDENTIFICACIÓN DE FIGURAS DE ELUSION FISCAL.					

**Sánchez (2012)**

## GLOSARIO DE TÉRMINOS

**NEGOCIO ANOMALO:** Es un acto en el que existe una disonancia entre la causa aparente y la finalidad del negocio.

**OBLIGACIÓN TRIBUTARIA:** Constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.

**SISTEMA TRIBUTARIO:** Es la denominación aplicada al sistema impositivo o de recaudación de un país. Consiste en la fijación, cobro y administración de los impuestos y derechos internos y los derivados del comercio exterior que se recaudan en el país, además administra los servicios aduanales y de inspección fiscal.

**SUJETO ACTIVO:** Es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

**SUJETO PASIVO:** Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, puede ser en calidad de contribuyentes o de responsable.

**TRIBUTOS:** Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

### **CAPITULO III**

#### **MARCO METODOLÓGICO**

#### **DISEÑO Y TIPO DE INVESTIGACIÓN**

De acuerdo a los objetivos planteados por el presente estudio, la investigación estuvo enmarcada bajo una modalidad de proyecto factible apoyado en una investigación de campo ya que se obtuvieron los datos directamente de la realidad, y cuyo nivel es de carácter descriptivo. Se consideró bajo esta modalidad porque de acuerdo al manual de la UPEL, (2003) consiste en la elaboración de un modelo o lineamientos viables o una práctica para satisfacer las necesidades de una institución o grupo social. (p.5).

Se fundamentó en una investigación de campo puesto que los datos se recolectaron en forma directa de la realidad con la intención de analizarlos, describirlos, y explicar la situación actual del fenómeno que se estudia. Señala el manual de la UPEL, (2003), se entiende por investigación de campo: El análisis sistemático de problemas en la realidad, con el propósito bien sea de describirlos, interpretarlos, entender su naturaleza y factores constituyentes, explicar sus causas y efectos, o predecir su ocurrencia,. (p.14).

Además de ello, la investigación tiene un carácter descriptivo, ya que estuvo dirigida a estudiar la caracterización de los elementos conceptuales en los que se basará el análisis, y en la descripción de la situación actual.

Precisamente, al referirse al estudio descriptivo, Sabino, (1992) señala: Su preocupación primordial, la cual radica en describir algunas

características fundamentales de conjuntos homogéneos de fenómenos, utilizando criterios sistemáticos que permitan poner de manifiesto su estructura y comportamiento. De esta forma se puede obtener las notas que caracterizan a la realidad estudiada (p.51)

También fue necesario crear una base documental y de otras referencias, las cuales guían teóricamente el proceso del proyecto. Como estudio documental la UPEL (2003) señala que es el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos (p.15)

En tal sentido, se procedió a realizar una extensiva revisión bibliográfica y de otras fuentes, en los distintos centros de información disponibles, con la finalidad de recopilar datos relevantes que apoyen el estudio de campo y la consecución de los objetivos planteados.

Se considera pertinente la explicación de las fases que originaron el desarrollo de la investigación.

**Fase I:** Consistió en la ubicación de los documentos y libros que se abordaron para el tema objeto de investigación, se seleccionaron los temas, ó capítulos de los libros que se consideraron importantes para hacer dicho estudio. Posteriormente, se realizó la valoración de las fuentes, previa revisión de los documentos, donde se extrajeron aspectos importantes tales como: el objetivo planteado, teorías, citas textuales o a las referencias que lo sustentan, identificando el autor y el año de la publicación, el aporte que proporcionaron las referencias

bibliográficas a la investigación y un análisis de todo lo obtenido y su relación con el tema, para ello se realizó una lectura evaluativa, que no es más que una lectura lenta y analítica propia de los trabajos de investigación.

Según (Méndez, 1997), se define como lectura evaluativa la lectura completa y lenta, realizada con sentido crítico (p. 114)

Cabe destacar que previo a ello, se realizó una lectura exploratoria que, como se dijo al principio permitió definir, evaluar el problema y valorar las fuentes que sustentarán la investigación. A partir de la misma, se contó con un conjunto de documentos que debió leer concienzudamente para extraer la información necesaria.

De acuerdo a la Universidad Nacional Abierta (1995), la documentación es una técnica, cuyo propósito está referido principalmente a racionalizar la actividad investigadora para que ésta se realice dentro de condiciones que aseguren la obtención y autenticidad de la información que se busca (p.59)

En este sentido, la investigación se fundamentó en el estudio de todo el material impreso relacionado con el tema en cuestión tales como textos, leyes, revistas especializadas y tesis y material de la web.

**Fase II:** Una vez organizada la información recolectada se procedió a la lectura minuciosa de la misma para su análisis, se procedió a utilizar el método de Fólder, que no es más que el registro de la información en hojas sueltas y ordenadas, de acuerdo a los objetivos de la investigación y la problemática planteada. Se inicia con el nombre del

autor y la fecha de publicación del documento, su localización, elementos de interés y las observaciones respectivas, lo que permitió a la investigadora establecer su posición ante las diferentes ideas emitidas por los autores respecto a la problemática, luego se organizó la información obtenida de acuerdo a enunciados precisos que puntualizaron y coordinaron las ideas principales del tema estudiado mediante la técnica del resumen.

Méndez, (1997), establece que un resumen es la exposición condensada de un escrito en el cual se refleja fielmente la idea expresada en el texto original. Su extensión es variable, pues parece referirse desde un párrafo hasta un libro (p.117)

**Fase III:** En esta fase se ubicó el tipo de investigación a la cual corresponde la misma y las distintas etapas y procedimientos del diseño utilizado y un breve resumen de los procedimientos, técnicas y herramientas que la autora utilizó para la realización del trabajo de investigación.

El estudio planteado requiere un procedimiento adecuado para cumplir con los objetivos propuestos; se deben establecer los métodos o pasos sistemáticos para planear la obtención de los datos necesarios en la búsqueda de la información requerida para formular las estrategias de auditoría fiscal para identificar las figuras elusivas de los contribuyentes en el SENIAT. Todo esto se puede lograr por medio de la conformación de la metodología o empleo de técnicas ajustadas a las necesidades y requerimientos de la investigación para guiar los esfuerzos de la autora.

De acuerdo a Balestrini (1999), la metodología está referida al momento que alude al conjunto de procedimientos lógicos, tecno-operacionales implícitos en todo proceso de investigación, con el objeto de ponerlos de manifiesto y sistematizarlos; a propósito de permitir descubrir y analizar los supuestos del estudio y de reconstruir los datos, a partir de los conceptos teóricos convencionalmente operacionalizados. No hay que olvidar, que las cuestiones metodológicas presentaran diferencias atendiendo a los niveles de significación del respectivo discurso teórico. En la medida, que un hecho relevante de naturaleza social está determinado por la perspectiva teórica que orienta el sentido de la investigación, más que por el hecho en sí (p. 113).

En tal sentido, la metodología es la instancia referida a los métodos, las diversas reglas, registros, técnicas y protocolos con los cuales una Teoría y su Método calculan las magnitudes de lo real. De allí pues, que se deberán plantear el conjunto de operaciones técnicas que se incorporaron en el despliegue de la investigación en el proceso de la obtención de los datos.

### **ÁREA DE INVESTIGACIÓN**

El área temática del presente estudio se ubica en el campo fiscal y tributario relacionado específicamente.

### **FUENTES DE INFORMACIÓN**

Partiendo del planteamiento anterior se consideró como fuente de información del presente estudio, a 17 Auditores Aduaneros Tributarios

que conforman el Equipo de Auditoría del Área de Fiscalización del SENIAT- Sector Maracay, en virtud de que los mismos cuentan con la información necesaria para establecer los análisis e impresiones en torno conductas elusivas por parte de los contribuyentes. Dicho conjunto representa la población objeto de estudio. En relación a la población Arias (2006) la define como un conjunto finito o infinito de elementos con características comunes para los cuales serán extensivas las conclusiones de la investigación. Ésta queda delimitada por el problema y por los objetivos de la investigación. (p. 81).

Por cuanto la población objeto de estudio es totalmente accesible debido al número de auditores que la integran no se realizó selección de muestra para realizar la investigación, así como lo considera Hernández (1995), donde establece que cuando las poblaciones son pequeñas no es necesario seleccionar una muestra (p.182).

## **TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS**

Las técnicas e instrumentos de recolección de datos, son las herramientas y los procedimientos a través de los cuales se adquiere la información necesaria para el desarrollo de todo trabajo investigativo.

La técnica a emplear es la encuesta, la cual estuvo dirigida a los 17 Auditores Aduaneros Tributarios, y se utilizó como instrumento el Cuestionario de preguntas de alternativas fijas o cerradas, las cuales fueron formuladas sobre la base del objetivo general y los objetivos específicos planteados en la investigación.

Ander-Egg. E. (1983), refiriéndose al cuestionario plantea lo siguiente:

Un cuestionario es por definición un instrumento de recopilación de datos, rigurosamente estandarizado, que traduce y operacionaliza determinados problemas que son objeto de investigación. Esta operacionalización se realiza mediante la formulación escrita de una serie de preguntas que, respondida por los sujetos de la encuesta, permitan estudiar el hecho propuesto en la investigación o verificar hipótesis formuladas. (p. 273).

De ahí que, para la recolección de la información se llevó cabo la elaboración de un cuestionario, para recabar datos de las conductas elusivas por parte de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como para determinar el alcance de la gestión de los auditores aduaneros tributarios.

### **TÉCNICAS DE ANALISIS DE DATOS**

Una vez levantada la información, a través de los instrumentos seleccionados para tal fin, se procedió a la organización de la misma mediante la tabulación la cual consiste en un registro ordenado y cuantitativo de información.

El análisis de datos surge a partir de la elaboración de cuadros estadísticos, promedios generales, y gráficos ilustrativos tales como: histograma, gráfica circular, polígono de frecuencia y pictografía.

Desde el punto de vista cuantitativo, el análisis de datos se realizará a través de la ciencia estadística, específicamente en el área de estadística descriptiva. Esto con el propósito de resumir información, utilizando para ello, las siguientes técnicas: porcentajes, medias y frecuencias.

Según Berenson, M. y Levine L. (1992) Se puede definir la estadística descriptiva como los métodos que implican recopilación, presentación, y caracterización de un conjunto de datos, con el objeto de describir en forma apropiada las diversas características de dichos conjuntos (p. 17).

Una vez procesado todos los datos, se procedió a realizar una gráfica circular por preguntas.

Ander, E. (1983), define: El diagrama circular de sectores se representa bajo la forma de círculos divididos en sectores, que es equivalente a 360 grados, donde cada grupo tendrá un sector con un ángulo central correspondiente al porcentaje que debe distribuir (p.493).

El gráfico circular de sectores se elabora según:

Zorrille, S. y Torres, M. (1996), Dividido el círculo en partes a la que se denomina sectores. Cada sector es un área proporcional a las cantidades que se representan. Para obtener la transformación de porcentajes en grados se recurre a una regla de tres (p. 80).

## VALIDEZ DEL INSTRUMENTO

Los instrumentos de recolección de datos deben reunir el requisito esencial de validez. Hernández, Fernández y Baptista (2006), plantean que la validez, en términos generales, “Se refiere al grado en que un instrumento realmente mide la variable que pretende medir”. (p.243).

La validez es una cuestión más compleja que debe alcanzarse en todo instrumento de medición que se aplica. En la validación de expertos indica que el instrumento se adapta a las exigencias de la investigación, es decir, tiene concordancia con los objetivos de la investigación ya que el instrumento permitió establecer resultados claros, sencillos y precisos para el desarrollo del objetivo, es por esto que la validez de los instrumentos del presente estudio se determinó aplicando el procedimiento denominado Juicio de Experto, en donde tres (3) especialistas: uno en Metodología, uno en Contenido y otro en Redacción y Ortografía, según el siguiente procedimiento:

- a) Pertinencia de las preguntas en relación con los objetivos generales del estudio.
- b) Precisión de los ítems en función de los indicadores de las variables manejadas.
- c) Claridad de las preguntas en cuanto a su interpretación.
- d) Redacción de los Ítems del cuestionario.

e) Eliminar los Ítems que no guarden relación con el estudio y agregar los que según su experiencia consideren necesario.

Para tal efecto fue elaborado un instrumento de validación (Ver Anexo A-3), el cual fue entregado a los profesionales seleccionados para validar el cuestionario de la presente investigación. Las recomendaciones aportadas por los expertos consultados sirvieron como base para el rediseño del instrumento definitivo utilizado en el presente trabajo.

### **CONFIABILIDAD DEL INSTRUMENTO**

La confiabilidad según Arias (1999) consiste en el grado de uniformidad con la que un instrumento cumple su cometido (p.241) Asimismo, el autor señala, que ésta implica cualidades de estabilidad, consistencia y exactitud, por tal razón para que el instrumento sea confiable debe medir lo mismo en diferentes ocasiones.

En cuanto a la confiabilidad, Bisquera (2005), la refiere como “al grado de consistencia del instrumento de medida. El grado de confiabilidad de una prueba se expresa mediante un coeficiente estadístico” (p.25).La confiabilidad se refiere a la consistencia interior de un instrumento, su capacidad para discriminar en forma constante entre un valor y otro. Para el cálculo de la confiabilidad se recurrió a realizar una prueba piloto que consistió en la aplicación de seis cuestionarios aplicados a un grupo de actores no muestrales pertenecientes al estudio, con la finalidad de perfeccionarlo partiendo de los resultados obtenidos, antes de llevar a la práctica la aplicación del instrumento a toda la población.

Al respecto Ruiz Bolívar (2010), indica “La confiabilidad de consistencia interna. Este tipo de confiabilidad permite determinar el grado en que los ítems de una prueba están correlacionados entre sí. Si los diferentes reactivos de un instrumento tienen una correlación positiva y, como mínimo, moderada, dicho instrumento será homogéneo” (p. 16). En consecuencia, se puede definir la homogeneidad como la consistencia en la ejecución en todos los reactivos de la prueba (Loevinger, 1947; Anastasi, 1961). De allí que en una prueba con un alto grado de consistencia interna, el saber cómo se desempeña una persona en un ítem, permite predecir como lo hará en los demás. Es importante hacer notar que en el caso de la confiabilidad de consistencia interna, el énfasis se pone en las puntuaciones de los sujetos y no en el contenido o el formato de los reactivos. Por lo tanto, si los ítems del instrumento correlacionan positivamente entre sí, éste será homogéneo, independientemente del tipo de contenido que se haya utilizado. Por el contrario, la prueba será heterogénea si los reactivos no tienen una correlación positiva entre sí, aun cuando aparentemente estén midiendo el mismo rasgo. Como se puede comprender, la distinción entre lo homogéneo y lo heterogéneo no es una dicotomía, sino un continuo”.

Se aplica el coeficiente Alfa de Cronbach para el cálculo de la confiabilidad según la fórmula siguiente:

A partir de las varianzas, el alfa de Cronbach se calcula así:

$$\alpha = \left[ \frac{K}{K-1} \right] \left[ 1 - \frac{\sum_{i=1}^K S_i^2}{S_t^2} \right],$$

Donde:

- ✓  $S_i^2$  es la varianza del ítem i,
- ✓  $S_t^2$  es la varianza de la suma de todos los ítems y
- ✓ K es el número de preguntas o ítems.

A partir de las correlaciones entre los ítems

A partir de las correlaciones entre los ítems, el alfa de Cronbach se calcula así:

$$\alpha = \frac{np}{1 + p(n - 1)},$$

Donde:

- ✓ n es el número de ítems y,
- ✓ p es el promedio de las correlaciones lineales entre cada uno de los ítems

No obstante, cuanto más se aproxime a su valor máximo, 1, mayor es la fiabilidad de la escala. Además, en determinados contextos y por tácito convenio, se considera que valores del alfa superiores a 0,7 o 0,8 (dependiendo de la fuente) son suficientes para garantizar la fiabilidad de la escala.

El coeficiente de confiabilidad dio como valor 0,89 confirmándose según este valor numérico una alta confiabilidad para el instrumento si se toma en consideración los valores del coeficiente de confiabilidad que pueden variar entre cero (0) y uno (1), considerándose la

confiabilidad nula o baja y alta en la medida que los valores se acerquen al valor uno (1).

## CAPÍTULO IV

### ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

A continuación se exponen los resultados obtenidos a través del cuestionario aplicado a los Auditores Aduaneros y Tributarios. El instrumento permitió conocer la percepción de ellos, en cuanto a las conductas del contribuyente que se evidencian en el procedimiento de auditoría; interpretar el alcance de la gestión de los auditores, así como otros aspectos de interés fiscal.

Para el logro de los objetivos planteados se presentan las tabulaciones, gráficos y análisis e interpretación de las respuestas suministradas por los informantes.

**Objetivo Nº 1: Identificar las conductas del contribuyente que se evidencian en el proceso de auditoría fiscal.**

Ítem 1. ¿Observa que en los negocios que elige el contribuyente además de la rentabilidad y productividad, obtiene alguna ventaja tributaria?

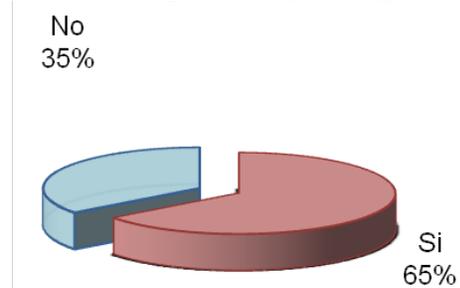
**Cuadro 03**  
**Percepción de los negocios que elige el contribuyente**

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
Si	11	65%
No	6	35%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Gráfico 01**

**Percepción de los negocios que elige el contribuyente**



**Análisis e Interpretación**

De acuerdo a la información recabada en el instrumento aplicado a un conjunto de 17 auditores que representan la totalidad de la población objeto de estudio, el 65 por ciento de ellos percibe que la intención real de los contribuyentes al realizar determinados negocios o actividades son guiadas por razones económicas, comerciales o de mercado, y que la realización de las mismas aparte de los beneficios económicos viene acompañada de la no tributación o menor cuantía en el pago de impuestos. Por otra parte, el 35 por ciento de los auditores expone que no ha observado situaciones en donde los contribuyentes realicen negocios rentables que además le proporcionen alguna ventaja tributaria.

Ítem 2. ¿Se evidencia que el contribuyente obtiene alguna ventaja fiscal de algún negocio o actividad, sin infringir el ordenamiento jurídico tributario?

**Cuadro 04.**

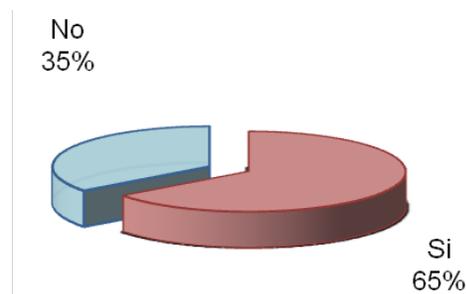
**Ventaja Fiscal obtenida por el contribuyente**

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	11	65%
No	6	35%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Gráfico 02.**

**Ventaja Fiscal obtenida por el contribuyente**



**Análisis e Interpretación**

Los resultados precedentes indican que 11 de 17 funcionarios encuestados, informaron que en sus auditorías observan que hay una conducta racional en los contribuyentes, por cuanto al realizar algún negocio o actividad, emplean elementos tributarios que le permiten obtener ventajas fiscales expresamente establecidas en las leyes, y cuya disposición es de carácter general, por lo que no se vulnera el ordenamiento jurídico. No obstante, el 35 por ciento de los auditores informó que no ha observado contribuyentes cuya conducta sea obtener

ventajismos tributarios sin infringir las normas establecidas, lo cual puede ser, porque les ha correspondido auditar a contribuyentes que tienen escasos conocimientos de las ventajas fiscales establecidas en las normas y de los ilícitos tributarios con sus correspondientes sanciones.

Ítem. 3 ¿Los contribuyentes realizan un manejo óptimo de sus recursos para el pago de los impuestos sin infringir las disposiciones legales?

**Cuadro 05.**

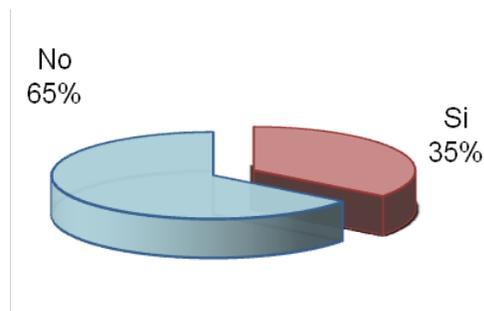
**Manejo óptimo de recursos para pagos de impuestos**

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	6	35%
No	11	65%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Gráfico 03**

**Manejo óptimo de recursos para pagos de impuestos**



## **Análisis e Interpretación**

De acuerdo a estos resultados, el 65 por ciento de los auditores encuestados informaron que observan que los contribuyentes no hacen una utilización óptima de sus recursos para el pago de impuestos, lo que conlleva a riesgos de ilícitos formales o materiales, como lo establece el Código Orgánico Tributario, por la omisión o retraso en el pago de los impuestos. El 35 por ciento opina que si hay contribuyentes que utilizan racionalmente sus recursos para el pago de impuestos sin infringir las reglas tributarias lo que significa que el contribuyente ha evaluado su costo-beneficio en los negocios que realiza y que ha fomentado su cultura tributaria en cuanto al cumplimiento de las obligaciones inherentes a las actividades que realiza.

Ítem 4. ¿Nota que la empresa vulnera el principio de la buena fe en sus actividades económicas?

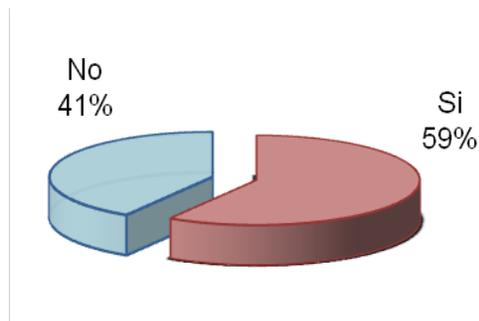
**Cuadro 06**

### **Vulneración del Principio de la buena fe**

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
Si	10	59%
No	7	41%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Gráfico 04**  
**Vulneración del Principio de la buena fe**



#### **Análisis e Interpretación**

En virtud de los resultados obtenidos, el 59 por ciento de los informantes coinciden en que no todas las actividades económicas que realizan las empresas gozan de credibilidad o de buena fe, pues de seguro se han puesto en evidencia elementos o circunstancias que hacen que el auditor detecte que hay transgresión a las normas tributarias o abuso de las formas jurídicas empleadas por la empresa para realizar un negocio o actividad.

Por el Contrario el 41 por ciento de los auditores opina que no han detectado intención o voluntad del contribuyente en eludir un tributo mediante defraudación o estafa a la Administración Tributaria en algunas de sus actividades económicas.

Ítem 5. ¿Observa usted que hay voluntad en el contribuyente en obtener una ventaja fiscal de una acción quebrantando una norma jurídica?

**Cuadro 07**

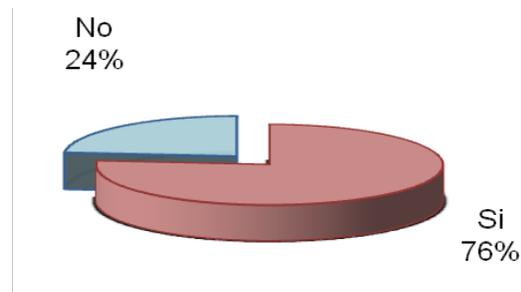
**Ventaja Fiscal de una acción quebrantando una Norma Jurídica**

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	13	76%
No	4	24%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 05**

**Ventaja Fiscal de una acción quebrantando una Norma Jurídica**



**Análisis e Interpretación**

Resulta claro que la mayoría de los informantes, sostiene que en su experiencia como auditores se manifiesta la voluntad de los contribuyentes en disminuir su carga tributaria infringiendo las normas establecidas, es decir, hay intención de hacer algo cuyo resultado es no pagar un impuesto o que éste sea en menor cuantía. No obstante el

24 por ciento de los auditores opina que no ha evidenciado este tipo de escenario en sus procedimientos.

Ítem 6. ¿Visualiza el nacimiento del hecho imponible de alguna operación y que la misma se oculta al SENIAT?

**Cuadro 08**

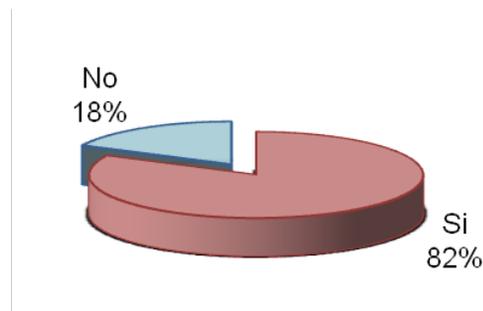
**Nacimiento del hecho imponible que se oculta ante el SENIAT**

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	14	82%
No	3	18%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 06**

**Nacimiento del hecho imponible que se oculta ante el SENIAT**



**Análisis e Interpretación**

Tal como se evidencia en los resultados obtenidos, el 82 por ciento de los auditores indica que hay contribuyentes calificados como evasores, condición que se origina cuando al perfeccionarse un hecho imponible se oculta al SENIAT, con la firme intención de no pagar el impuesto correspondiente. Es decir, obtienen ingresos que no se

declaran y por lo tanto no pagan impuestos por ellos. Mientras que hay un 18 por ciento de los auditores, que en sus procedimientos no han visualizado esta circunstancia, o simplemente han estudiado casos en los cuales todas las actividades que son calificadas como hechos imponible por las leyes respectivas, se declaran al Fisco.

Ítem 7. ¿Observa que hay enriquecimientos que no se declaran?

**Cuadro 09**

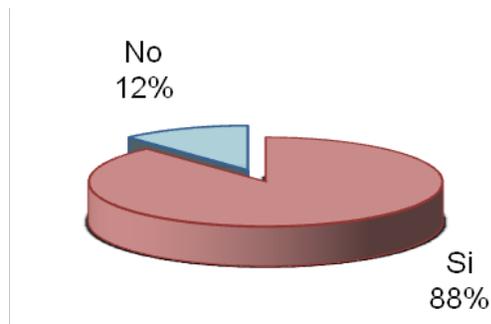
**Enriquecimientos que no se declaran**

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	15	88%
No	2	12%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 07**

**Enriquecimientos que no se declaran**



**Análisis e Interpretación**

Del total de los auditores encuestados el 88 por ciento, manifestó que suelen analizar casos de contribuyentes en los cuales han detectado enriquecimientos que no se declaran, ya sea por acción u omisión, en todo caso el efecto es el mismo no hay un pago de impuesto por tales ingresos, en consecuencia estas acciones van en

detrimento de la recaudación nacional. Así también, hay un 12 por ciento de los informantes que manifiesta no tener evidencias que les permita determinar que hay enriquecimientos que dejan de declararse a la administración tributaria.

Ítem 8. ¿Verifica usted el objeto social del contribuyente para analizar las rebajas por inversiones que ésta aplica?

**Cuadro 10**

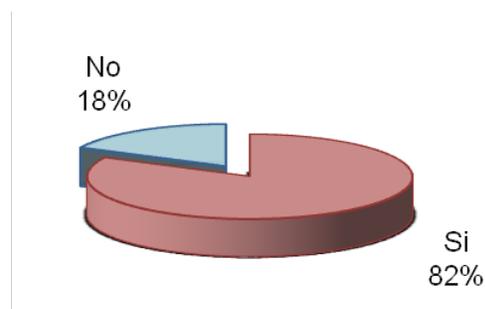
**Análisis de las rebajas por inversión**

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	14	82%
No	3	18%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 08**

**Análisis de las rebajas por inversión**



**Análisis e Interpretación**

Estos resultados indican que el 82 por ciento de los auditores encuestados realiza un estudio al objeto social de la empresa que audita, a los fines de verificar que las rebajas por inversiones que ésta aplica son cónsonas con el objeto social y con la realidad económica del contribuyente. Vale destacar que un correcto análisis de este ítem

da como resultado una correcta comprobación del impuesto pagado, además de que se puedan rechazar aquellas que no correspondan. Por otra parte, el 18 por ciento de los informantes expresó que orienta su investigación en otros aspectos, por lo cual no realiza el análisis de las rebajas por inversiones y su vinculación con el objeto social de la empresa.

Ítem 9. ¿Constata que las empresas que gozan de exoneración de ISLR, destinan el impuesto que le hubiera correspondido pagar a inversiones directas para la respectiva actividad?

**Cuadro 11**

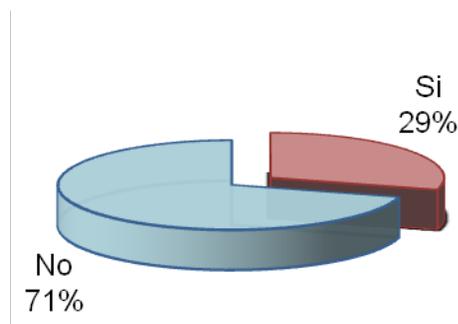
**Exoneración del ISLR correspondiente a inversiones directas**

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	5	29%
No	12	71%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 09**

**Exoneración del ISLR correspondiente a inversiones directas**



## **Análisis e Interpretación**

De acuerdo a los resultados, la mayoría de los auditores representada por el 71 por ciento, no constata el destino de los impuestos dejados de pagar por efecto de alguna exoneración. Estos impuestos deben ser invertidos para la respectiva actividad, pues es el objeto de la exoneración, promover el desarrollo y auge de áreas económicamente deprimidas. Cabe destacar que todos los decretos de exoneración, establecen como condiciones para gozar del beneficio fiscal, que los contribuyentes sujetos a un régimen de exoneración, deben presentar una declaración jurada de las inversiones realizadas durante el ejercicio fiscal.

Por otro lado, un 29 por ciento de los informantes, si realiza la comprobación del destino de los impuestos producto de una exoneración.

Ítem 10. ¿Verifica que los precios de ventas están acorde a los precios de mercado?

**Cuadro 12**

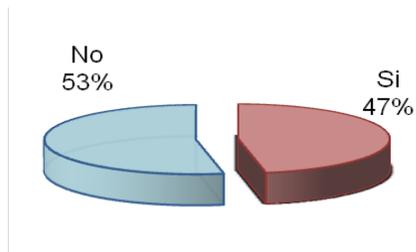
### **Verificación de precios de ventas con precios de mercados**

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
Si	8	47%
No	9	53%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 10**

**Verificación de precios de ventas con precios de mercados**



**Análisis e Interpretación**

La mayoría de los auditores encuestados, es decir, el 53 por ciento, no verifica que los precios de ventas facturados por las empresas estén acorde con los precios del mercado, esto puede ocurrir porque los auditores consideren que no sea una manera usual empleada por los contribuyentes de disminuir su carga tributaria, razón por la cual este aspecto de la auditoria no es analizado en profundidad. No obstante, un 47 por ciento de los informantes, expresó que sí realiza la confrontación de los precios de venta con los del mercado, de allí que cualquier desviación significativa puede afectar los montos de la tributación.

Ítem 11 ¿Verifica que las notas de crédito están asociadas a facturas emitidas?

**Cuadro 13**

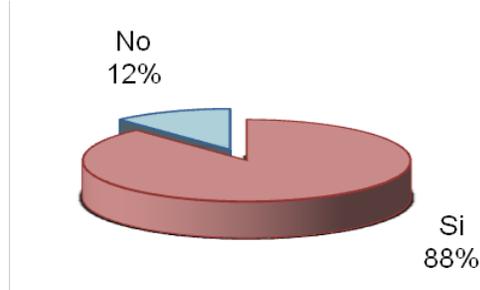
**Verificación de notas de créditos con facturas emitidas**

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	15	88%
No	2	12%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 11**

**Verificación de notas de créditos con facturas emitidas**



**Análisis e Interpretación**

Con estos resultados se quiere significar que el 88 por ciento de los informantes coincide que es muy importante verificar que las notas de créditos registradas en los libros del contribuyente realmente sean originadas por facturas de ventas previas, debido a que si no es así, de seguro de manera engañosa se estaría disminuyendo la base imponible para gravar los tributos. De este modo se estaría efectuando una correcta comprobación de la declaración de impuesto. Entre tanto, un 12 por ciento, declaró que no realiza la verificación de que cada nota de crédito debe tener una factura de origen.

Ítem 12. ¿Revisa la legalidad de los contratos?

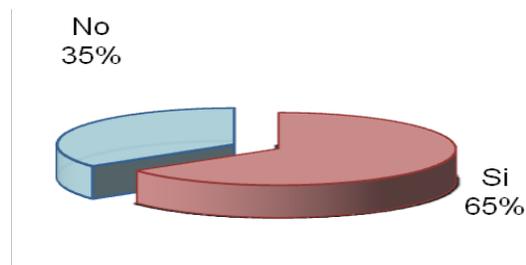
**Cuadro 14**

**Legalidad de los contratos**

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	11	65%
No	6	35%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 12**  
**Legalidad de los contratos**



**Analisis e Interpretacion de los datos**

Se tiene pues un 65 por ciento de auditores que tiene particular interés en descartar y en consecuencia rechazar cualquier contrato cuya legalidad no sea comprobable por cuanto afectaría los resultados de la sección de gastos de la declaración de impuestos sobre la renta. Debe señalarse también que el objeto de esta revisión es constatar que los contratos presentados por el contribuyente sean fidedignos y no falseados o simulados. Seguidamente existe un 35 por ciento de los encuestados que no alcanza a indagar sobre esta temática.

Ítem 13 ¿Los gastos son normales y necesarios para el tipo de empresa?

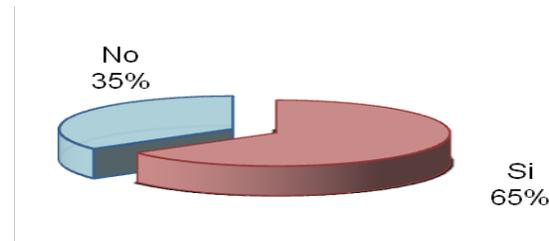
**Cuadro 15**  
**Apreciación de gastos de acuerdo al tipo de empresa**

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
Si	11	65%
No	6	35%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 13**

**Apreciación de gastos de acuerdo al tipo de empresa**



**Análisis e Interpretación**

La normalidad y necesidad son condiciones establecidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta para aceptar o rechazar un gasto, es por ello que 11 de 17 auditores encuestados declararon que esta premisa es realmente importante para analizar cualquier partida de gasto significativa, ya que a la final ésta tiene incidencia en los resultados fiscales de la empresa. Un 35 por ciento de los encuestados expuso que no realiza análisis alguno, para verificar que los gastos sean normales y necesarios.

Ítem 14. ¿En la revisión de los documentos observa que hay contratos ficticios, o que no corresponden a la realidad?

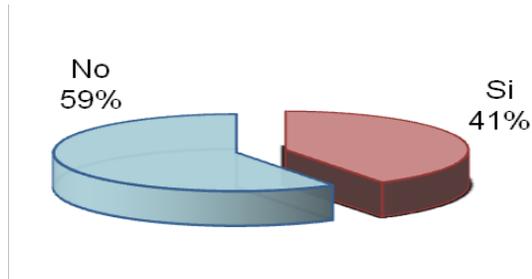
**Cuadro 16**

**Contratos ficticios**

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	7	41%
No	10	59%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 14**  
**Contratos ficticios**



**Analisis e Interpretación**

En estos resultados se puede interpretar que la mayoría de los auditores la cual es el 59 por ciento, no pretende determinar si en los contratos celebrados por el contribuyente aparentemente válidos y legales, hay un trasfondo o un acto ficticio para deducir unos gastos falsos y así disminuir la cuota tributaria. Mientras que el 41 por ciento de los funcionarios opinó que si tienen interés acucioso en verificar si realmente lo declarado en los contratos coincide con los hechos reales de las partes.

Ítem 15. ¿Certifica las donaciones y liberalidades realizadas?

**Cuadro 17**

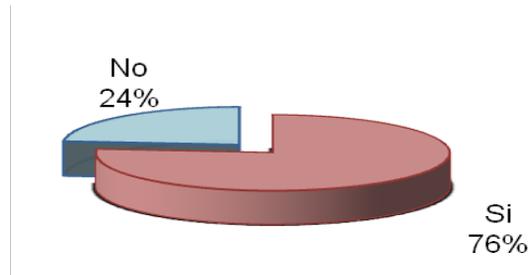
**Certificación de donaciones y liberalidades realizadas**

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
Si	13	76%
No	4	24%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 15**

**Certificación de donaciones y liberalidades realizadas**



**Analisis e Interpretación**

De la información aportada por los auditores, se puede apreciar que el 76 por ciento, se cerciora de que el rubro de las donaciones y liberalidades sea utilizado legal y correctamente como una deducción de la renta bruta del contribuyente, de esta manera se permitirá su deducción en los casos establecidos en la ley. Por su parte, el 24 por ciento de los encuestados opinó que su análisis no tiene alcance para certificar la veracidad de las donaciones y liberalidades.

Ítem 16. ¿Verifica que la empresa tenga consistencia en la valoración de inventarios?

**Cuadro 18**

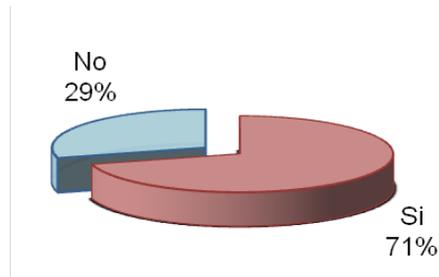
**Verificación de la consistencia en la valoración de inventarios**

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
Si	12	71%
No	5	29%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

### Grafico 16

#### Verificación de la consistencia en la valoración de inventarios



#### Analisis e Interpretación

La información que suministraron los auditores refleja que un 71 por ciento de ellos está atento al tema de la valoración de los inventarios, a los fines de detectar cualquier modificación en el método de empleado, ya que de ser cambiado afectaría los resultados del ajuste por inflación y en consecuencia el impuesto sobre la renta. Lo que quiere decir que cualquier cambio debe ser solicitado y autorizado por el SENIAT. Con el relación al 29 por ciento de los auditores, ellos opinaron que no verifican la consistencia de los métodos para valorar los inventarios de las empresas.

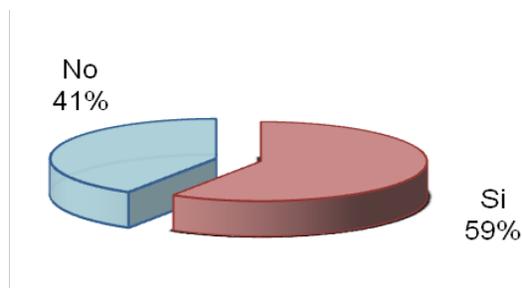
Ítem 17 ¿En caso de inconsistencias en los resultados del gasto de depreciación, solicita al contribuyente la autorización del SENIAT para adoptar un nuevo método?

**Cuadro 19**  
**Autorización del SENIAT para adoptar nuevo método de depreciación**

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	10	59%
No	7	41%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 17**  
**Autorización del SENIAT para adoptar nuevo método de depreciación**



**Análisis e Interpretación**

En este caso, para el 59 por ciento de los informantes, el gasto de depreciación cuando es analizado y evaluado para detectar cualquier inconsistencia, producida por algún cambio en el método de depreciación, solicitan al contribuyente la autorización del SENIAT para adoptar un nuevo método, el cual justificaría las inconsistencias

surgidas. Mientras que el 41 por ciento de los auditores, manifestó que en caso de inconsistencia producto del cambio en el método de depreciación, no solicitan al contribuyente la respectiva autorización emanada del SENIAT.

**Objetivo N° 2: Determinar el alcance de la gestión de los auditores tributarios.**

Ítem 18. ¿Indaga usted sobre las políticas contables que están establecidas en la empresa?

**Cuadro 20**

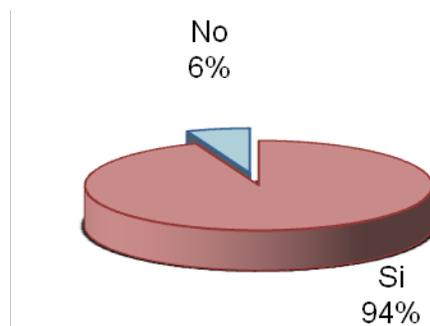
**Indagación de las políticas contables establecidas por la empresa**

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	16	94%
No	1	6%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 18**

**Indagación de las políticas contables establecidas por la empresa**



## Analisis e Interpretación

Para el 94 por ciento de los encuestados, indagar y conocer sobre las políticas contables de la empresa que están auditando les permite tener una visión general de los procesos contables que se emplean, según el tipo de negocio o actividad y poder comprender sus efectos tributarios. Por parte del 6 por ciento de los auditores, ellos opinaron que no indagan sobre los aspectos contables de la empresa objeto de estudio.

Ítem 19 ¿En su actuación aplica algún método para la evaluación del control interno y conocimiento del negocio?

**Cuadro 21**

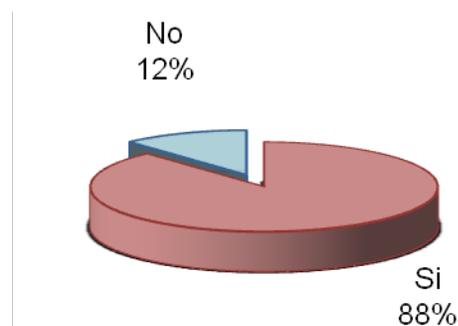
### Evaluación del control interno y conocimiento del negocio

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	15	88%
No	2	12%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 19**

### Evaluación del control interno y conocimiento del negocio



## Análisis e Interpretación

El 88 por ciento de los auditores considera que en su actividad emplean algún método para evaluar el control interno de la empresa que se audita, esto con el fin de proporcionarse una visión general de cómo son los procesos organizacionales de la empresa que se está auditando, y que por supuesto abarca también los procesos tributarios. En cuanto al resto de los informantes, es decir, el 12 por ciento, ellos no aplican ningún método para diagnosticar el control interno de la empresa.

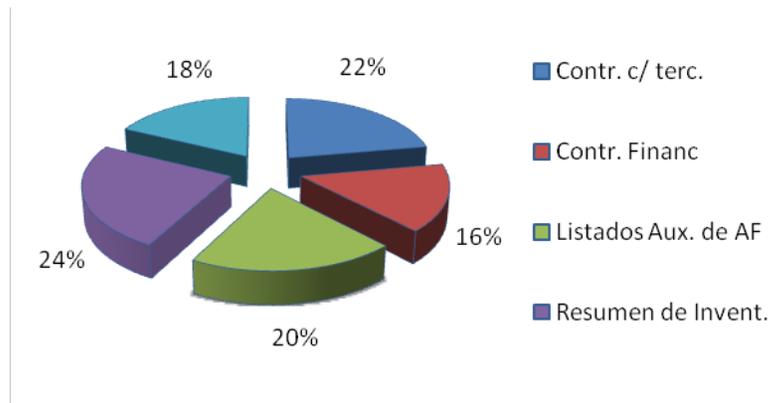
Ítem 20 ¿Cuáles de las siguientes informaciones solicita al contribuyente?

**Cuadro 22**  
**Informaciones que solicita al contribuyente**

<b>Requerimientos</b>	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
Contratos con terceros	10	22%
Contratos Financieros	7	16%
Listados Auxiliares de Activo Fijos	9	20%
Resumen de Inventarios	11	24%
Transacciones entre partes relacionadas	8	18%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 20**  
**Informaciones que solicita al contribuyente**



**Análisis e Interpretación**

Los resultados obtenidos en este ítem fueron analizados en función del número total de alternativas escogidas por los auditores y no en función de la población objeto de estudio, en esto se puede apreciar que el requerimiento de estas informaciones al contribuyente, es realmente importante para los auditores, por cuanto aportan información valiosa para dictaminar en cuanto a la correcta aplicación de los postulados y criterios legales.

Ítem 21. Usted emplea todos los medios de comprobación para detectar alguna forma de elusión fiscal?

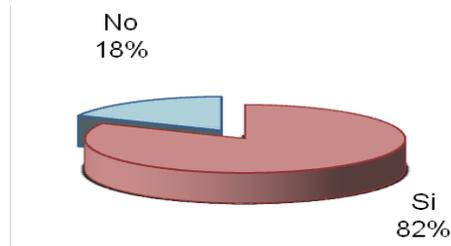
**Cuadro 23**  
**Aplicación de medios de comprobación de elusión fiscal**

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	14	82%
No	3	18%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 21**

**Aplicación de medios de comprobación de elusión fiscal**



**Analisis e Interpretación**

En este aspecto el 82 por ciento de los informantes indicó que mientras audita a los contribuyentes emplea todos los medios de comprobación de elusión fiscal. Por otra parte el 18 por ciento de los auditores contestó que no utiliza todos los medios de comprobación de elusión fiscal. En ambos casos, puede interpretarse que los auditores poseen discrecionalmente criterios para comprobar formas de elusión fiscal.

Ítem 22 ¿Cuáles métodos y procedimientos emplea usted para lograr el conocimiento suficiente sobre las formas de elusión fiscal?

**Cuadro 24**

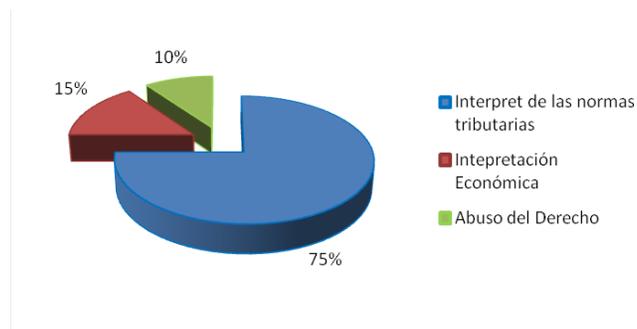
**Medios de comprobación de elusión fiscal**

Métodos	Frecuencia	Porcentaje
Interpretación de las normas tributarias	15	75%
Interpretación Económica	3	15%
Abuso del Derecho	2	10%
Total	20	100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 22**

**Medios de comprobación de elusión fiscal**



**Análisis e Interpretación**

De los resultados obtenidos, el método más conocido y aplicado por los auditores para detectar formas de elusión fiscal es el de la Interpretación de las normas tributarias señalado en un 75 por ciento. Con respecto a los otros métodos, como la Interpretación Económica y la Teoría del Abuso del Derecho, en un 15 y 10 por ciento respectivamente, es claro que son pocos conocidos y en consecuencia no se aplican ampliamente en las auditorias. Cabe destacar que la frecuencia total a esta interrogante está expresada en función del número de respuestas emitidas por los auditores.

**Objetivo Nº 3: Analizar los supuestos configurativos de elusión en el derecho tributario**

Ítem 23 ¿Cuáles de los siguientes casos elegidos por el contribuyente generan enriquecimientos que no son gravables por las normas tributarias por cuanto están amparados en una norma jurídica no adecuada?

**Cuadro 25**

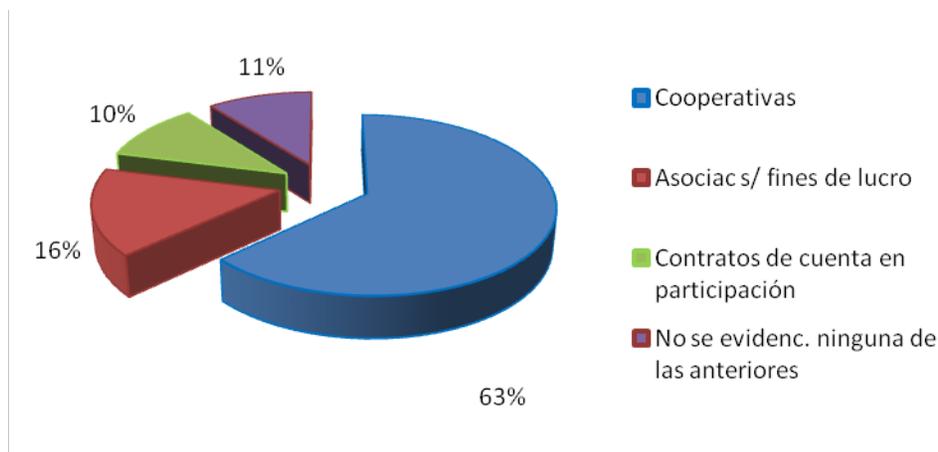
**Enriquecimientos no gravables por una norma tributaria**

Casos Concretos	Frecuencia	Porcentaje
Cooperativas	12	63%
Asociación sin fines de lucro	3	16%
Contratos de cuenta en participación	2	11%
No se evidencia. ninguna de las anteriores	2	11%
Total	19	100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 23**

**Enriquecimientos no gravables por una norma tributaria**



**Análisis e interpretación**

De los datos obtenidos, los casos concretos que elige el contribuyente para generar enriquecimientos no gravados suelen ser las cooperativas, señalada en un 63 por ciento. Esto significa que si los enriquecimientos se hubieran logrado por otras figuras jurídicas normales y usuales para la actividad que persigue el contribuyente, tales enriquecimientos serían gravados.

Dentro de esta perspectiva la constitución de una cooperativa como una forma de operar algún negocio cuyo fin no es precisamente la asociación comunitaria para el trabajo, el ahorro y el consumo bajo el régimen de propiedad colectiva, es tipificada como un fraude.

En cuanto a las otras opciones, los informantes las señalaron en menor proporción, como las Asociaciones sin fines de lucro, un 16 por ciento; los Contratos de cuentas en participación un 11 por ciento; y cuando no identifican en sus procedimientos ninguno de los casos anteriores un 11 por ciento.

Ítem 24. ¿En la revisión de los documentos observa que hay contratos de prestación de servicios ficticios entre empresas para deducir gastos falsos?

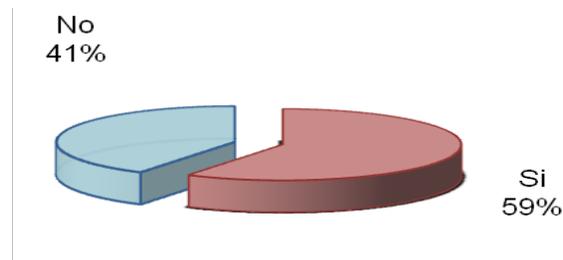
#### **Cuadro 26**

#### **Contratos de prestación de servicios ficticios para deducción de gastos**

<b>Alternativa</b>	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje</b>
Si	10	59%
No	7	41%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Grafico 24**  
**Contratos de prestación de servicios ficticios para deducción de gastos**



### **Analisis e Interpretación**

El 59 por ciento de los informantes, sostiene que de la revisión a la documentación aportada por el contribuyente observa que existen contratos ficticios cuya apariencia es válida pero su esencia es ficticia, es decir hay un relación inexistente entre las partes que suscriben el contrato, solo se persigue obtener una deducción de gastos y de la cuantía tributaria. No obstante un 41 por ciento de los auditores, opina que de la revisión efectuada a la documentación proporcionada por los contribuyentes no evidencia contratos ficticios que pretendan disminuir la cuota tributaria.

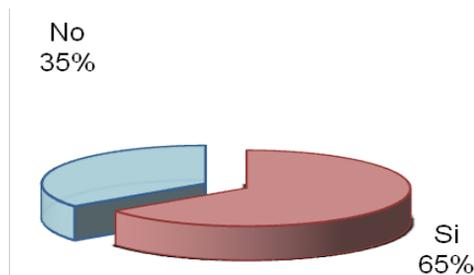
Ítem. 25 ¿Los contribuyentes utilizan mecanismos de ahorro fiscal legítimos luego de evaluar su costo-beneficio?

**Cuadro 27.**  
**Mecanismos de Ahorro Fiscal**

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	11	65%
No	6	35%
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>100%</b>

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores del SENIAT

**Gráfico 25**  
**Mecanismos de Ahorro Fiscal**



### **Análisis e Interpretación**

De acuerdo a la información recabada en el instrumento aplicado a un conjunto de 17 auditores que representan la totalidad de la población objeto de estudio, el 65 por ciento de ellos percibe que la intención real de los contribuyentes al realizar determinados negocios o actividades son guiadas, por el beneficio económico, luego de evaluar su costo – beneficio y su impacto fiscal. Por otra parte el beneficio económico viene acompañado de la no tributación o menor cuantía en el pago de

impuestos. Mientras que el 35 por ciento de los auditores expone que no ha observado situaciones en donde los contribuyentes realicen negocios rentables que además le proporcionen alguna ventaja tributaria.

## **CONCLUSIONES DEL DIAGNÓSTICO QUE SUSTENTA LA PROPUESTA**

De acuerdo a los resultados obtenidos en este estudio a través de las técnicas de recolección de información y de análisis de datos, se concluye lo siguiente:

### **RESPECTO DE LAS CONDUCTAS DEL CONTRIBUYENTE**

Los informantes pueden identificar en sus procedimientos conductas racionales y fraudulentas. No obstante, hay que advertirlos de que no toda conducta racional es sinónimo de que los negocios y actividades del contribuyente no han sido manipulados. Si bien es cierto, una conducta racional es producto de la Planificación Fiscal, pero si se detecta que hay atipicidad respecto de los negocios o actividades que elige, se puede estar en presencia de algún fraude tributario. De allí que se propone una herramienta que proporcione a los auditores indicadores de cómo una conducta racional puede estar dentro de los parámetros de la Economía de Opción o del Fraude y Simulación.

### **RESPECTO DE LA AUDITORÍA FISCAL**

En cuanto al proceso de revisión y comprobación de la documentación que proporciona el contribuyente, se concluye que los

auditores tienen sus metodologías y esquemas de trabajo en cuanto a los aspectos que tienen mayor relevancia para su análisis. La evaluación del control interno es de suma importancia dentro de este procedimiento, de tal manera que debe ser lo más específico posible. Dentro del contenido de esta investigación se muestra un modelo de cuestionario de control interno, que su aplicación puede proporcionar información útil al auditor. Además la propuesta contempla un documento denominado Acta Constancia, cuya estructura en cuanto a información y datos, refuerza los resultados de la auditoría, pues allí se plasman las evidencias obtenidas, con su validación respectiva, en cuanto a las figuras de elusión fiscal.

### **RESPECTO DE LA GESTIÓN DE LOS AUDITORES**

Se llevan a cabalidad las fases administrativas como la planificación, la ejecución y el control de la auditoría. En la fase de ejecución se evidencia algún conocimiento de los auditores en cuanto a los métodos de comprobación de elusión fiscal, pues sus respuestas se inclinaron más al empleo de la Interpretación de las Normas Tributarias. De los otros métodos, la información suministrada fue débil. De allí pues que se concluye que no emplean el método de la Interpretación Económica ni la Teoría del Abuso del Derecho en las auditorías. Esto representa una razón más, para desarrollar la propuesta.

## **CAPITULO V**

### **PRESENTACIÓN DE LA PROPUESTA**

La fiscalidad es un elemento esencial a la existencia misma del Estado y la obligación de pagar tributos data de tiempos inmemoriales y en virtud del ordenamiento jurídico vigente han surgido conductas elusivas que disminuyen la recaudación de los mismos.

Ante esta realidad y los constantes cambios que se producen en los procesos económicos y fiscales, está a disposición el siguiente **SISTEMA DE TÉCNICAS PARA ORIENTAR LA IDENTIFICACION DE FIGURAS DE ELUSIÓN FISCAL.**

**SISTEMA:** Catacora (1997) “es un complejo interconectado de componentes afines relacionados funcionalmente entre sí, para lograr objetivos predeterminados” (p.388).

**TECNICA:** “conjunto de procedimientos y métodos de una ciencia, arte, oficio, industria...” (EL Pequeño Larousse 1999).

### **JUSTIFICACIÓN DE LA PROPUESTA**

La simplicidad en la aplicación de las leyes tributarias no es tarea fácil, en virtud de que, es un mandato constitucional que el sistema tributario venezolano procure la equidad y el logro de los objetivos sociales y económicos, sin vulnerar los principios de Legalidad y Seguridad Jurídica de los contribuyentes. De ahí que la presente propuesta está enfocada a la utilización objetiva de herramientas y técnicas que denuncian conductas elusivas asumidas por los

contribuyentes con el firme propósito de minimizar su carga tributaria. Esta propuesta conlleva al dinamismo y el mejoramiento de las auditorías fiscales de la institución fortaleciendo el área y la calidad de las mismas.

## **FUNDAMENTACIÓN**

La presente propuesta está fundamentada en el marco legal tributario venezolano, constituido principalmente por el Código Orgánico Tributario (2001), Método de Interpretación Económica y la Teoría del Abuso del Derecho.

## **OBJETIVOS**

### **OBJETIVO GENERAL**

Desarrollar las teorías especializadas en los procesos de auditoría, para el control de la elusión fiscal.

### **OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

Formular nuevas herramientas, técnicas y conocimientos enfocados a la identificación de figuras elusivas.

Incorporar las teorías, conocimientos y herramientas en materia de elusión fiscal a los procesos de auditoría y control fiscal.

Para dar cumplimiento a la propuesta de este trabajo de investigación, la cual es el diseño de un **SISTEMA DE TÉCNICAS**

**PARA ORIENTAR LA IDENTIFICACION DE FIGURAS DE ELUSIÓN FISCAL**, es preciso llevar a cabo diligentemente sus tres fases: insumos, proceso y resultado final.

De modo que **LOS INSUMOS**: representan la información que se obtiene directamente del contribuyente, tales como:

- ✓ Cuestionario de Control Interno.
- ✓ Expediente del Contribuyente (Documentación legal)
- ✓ Papeles de Trabajo del Auditor. De acuerdo al Manual de Auditoria 2009) están los siguientes: hojas resumen (cédulas sumarias), análisis de cuentas con los efectos fiscales, expedientes, documentos probatorios, entre otros.

**PROCESO:**

El Auditor redactará un documento denominado **Estudio de las Presunciones**, que reseñe las presunciones de elusión fiscal detectados en la auditoría. Estas presunciones deben ser sometidas a un estudio para confirmar su configuración o verificar la licitud del negocio o acto llevado a cabo. La misma puede estar estructurada de la siguiente forma (Ver Cuadro 28).

**Cuadro 28**  
**Estudio de Presunciones**

<b>CIRCUNSTANCIA</b>	<b>CAUSA</b>	<b>EFECTO</b>	<b>EVIDENCIA</b>
Ausencia de tributación o baja tributación	Acto o negocio que produce un efecto impositivo menor o no produce el efecto impositivo	Ahorro o ventajismo tributario	Prueba pertinente obtenida por el auditor. Ejemplo: Operación realizada o Contrato

Seguidamente para obtener una seguridad razonable y con valor agregado sobre la configuración de formas de elusión fiscal de las cuales se presume, se conciben dos herramientas factibles de aplicar en cada caso o negocio presentado, basadas en el método de Interpretación Económica y el Abuso del Derecho, las cuales se describen a continuación:

### **PRIMERA HERRAMIENTA (Método de Interpretación Económica)**

A los efectos de confirmar si una operación realizada por un contribuyente es manifiestamente una elusión fiscal puede analizarse a través de los siguientes medios:

1. Estableciendo en primera instancia el **HECHO IMPONIBLE** de la operación que se analiza, llámese venta, cesión del uso, prestación de servicios, mandato, arrendamientos, inversiones en acciones, el hecho de no retener tributos, entre otras.

El Código Orgánico Tributario (2001) en su artículo 36 contempla su definición así:

“El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

De modo que se debe analizar si en la operación en cuestión se configura un hecho imponible para las leyes correspondientes. Pueden surgir cuatro posibilidades:

a. No se evidencia el nacimiento del hecho imponible, de acuerdo a las leyes que el auditor está analizando, si es así, la operación no reviste indicios de elusión fiscal.

b. Se evidencia la materialización del hecho imponible y es gravado, allí se manifiesta una Premisa de Economía de Opción, que es un elemento de la Planificación Fiscal.

c. Por otra parte, habiendo precisado la configuración del hecho imponible en la operación, de la cual no se origina obligación tributaria, es decir, no se grava el mismo, se debe indicar la norma tributaria en la cual se basó el contribuyente para evitar la gravabilidad de la operación. Considerando que la norma en la cual se basó el contribuyente para disminuir su obligación tributaria, está conforme, a simple vista pareciera una Premisa de Economía de Opción, pero hay que indagar sobre los elementos que caracterizan al Fraude.

d. Evidenciándose el nacimiento del hecho imponible y siendo que éste no ha sido gravado, porque el contribuyente empleó una norma que no procede para disminuir la carga tributaria, se obtiene una Premisa de Fraude Fiscal.

**Por ejemplo:** Un Sujeto Pasivo Especial, cuyo objeto es la construcción de obras civiles y ejecución de proyectos habitacionales, empresa legalmente constituida como firma personal, no efectúa las retenciones de Impuesto al Valor Agregado en cada una de sus compras, tal como lo establece la Providencia Administrativa N° 0056 (2005). Se conoce que el dueño de la firma, es accionista de una empresa de

construcción, actualmente operativa, a los fines del ejemplo se denominará (Empresa X).

El Auditor corrobora cual es el alcance de la norma en referencia, específicamente en el siguiente artículo:

Artículo 1: Se designan responsables del pago del impuesto al valor agregado, en calidad de agentes de retención, a los sujetos pasivos, distintos a personas naturales, a los cuales el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) haya calificado como especiales.

Esto indica que la providencia, exceptúa a las personas naturales de fungir como agentes de retención, aun cuando tiene la calificación de Sujeto Pasivo Especial emitida por el SENIAT.

Cuando esta empresa compra bienes o servicios, sin lugar a dudas se materializa el hecho imponible, pero por tratarse de una firma personal (persona natural), se sustrae de la obligación tributaria inherente a cada operación de compra.

Si bien es cierto, se evidencia una conducta racional en este contribuyente, porque sin infringir la Providencia 0056 obtiene una ventaja tributaria. Aparentemente es un indicio de **Economía de Opción**. No obstante, el Método de la Interpretación Económica, considera que se debe dejar de lado el aspecto formal de las operaciones o negocios, e ir al aspecto real o económico que se persigue con estos, y dejar al descubierto algún tipo de Fraude.

De esta manera se continúa con la siguiente fase de esta herramienta, empleando el mismo ejemplo.

2. A los fines de obtener otras premisas que orienten en la identificación de figuras de elusión fiscal se pueden utilizar como medio **LOS OBJETIVOS** de la operación realizada por el contribuyente así:

Se establece una interrogante ¿Cuáles son los fines que persigue con esta operación?

Aquí puede ocurrir que el contribuyente tenga razones de negocio para realizar la operación en cuestión y que además lo haga considerando que puede obtener ventajas fiscales del ordenamiento tributario venezolano. De tal manera que se muestra en este caso la siguiente **Premisa de Economía de Opción**.

Si ocurre que el contribuyente no tiene razones de negocios en la operación que realiza, sino solamente obtener ventajas fiscales, entonces aquí lo que se enuncia es otra **premisa de Fraude Fiscal**.

Empleando el ejemplo anterior, el auditor debe indagar en cuanto a: ¿esta empresa tiene razones de negocios? Para responder a la interrogante, el auditor debe solicitar al contribuyente, los perfiles de negocios que tiene en el área, tales como:

- ✓ Requisitos normativos y legales que se exigen el sector de la construcción
- ✓ Proveedores de materia prima
- ✓ Demandantes
- ✓ Inscripción en Registro Nacional de Contratistas
- ✓ Evolución de los proyectos o contratos ejecutados
- ✓ Cantidad de Viviendas Construidas
- ✓ Cantidad de Viviendas en Construcción

- ✓ Contratos
- ✓ Evolución de los precios promedios de los inmuebles
- ✓ Tecnología de la información para desarrollar nuevas estrategias
- ✓ Si posee acciones en otras empresas del ramo de la construcción.
- ✓ Plan de inversiones tanto el sector público como privado.

Con estos elementos, es posible determinar si este contribuyente en particular tiene o no razones de negocio, lo que brindará la apariencia de Economía de Opción o de Fraude respectivamente, por lo cual es necesario validar estos indicios con la siguiente fase.

3. Este tercer medio brinda la confirmación de las figuras de elusión fiscal de las cuales ya se tienen premisas previas, en este caso se debe analizar **LA FORMA JURÍDICA ADOPTADA**, para realizar esta operación. Aquí es acertado preguntarse lo siguiente:

¿Es cónsona la forma jurídica con el fin perseguido?

El Código de Comercio (1955) con respecto a la constitución de firmas personales, establece lo siguiente:

Artículo 26. Un comerciante que no tiene asociado o que no tiene sino un participante, no puede usar otra firma o razón de comercio, que su apellido con o sin el nombre. Puede agregarle todo lo que crea útil para la más precisa designación de su persona o de su negocio; pero no hacerle adición alguna que haga creer en la existencia de una sociedad.

En la práctica este trámite suele ser sencillo en comparación con otro tipo de empresas, el capital necesario para su constitución es

accesible y al momento de tomar decisiones, la responsabilidad recae sobre una sola persona, es decir sobre el dueño de la firma.

Mientras que cuando se crea una compañía anónima, éstas tienen personalidad jurídica propia, los socios aportan dinero o bienes y el patrimonio personal de cada socio se separa del patrimonio de la empresa. Además existen más regulaciones gubernamentales sobre estas empresas.

Una empresa constructora acarrea responsabilidades de gran trascendencia desde el punto de vista de los recursos financieros, humanos y materiales, y las responsabilidades van aumentando en la proporción de sus proyectos. Por tratarse de una firma personal, si ocurre un fracaso en la empresa, se traduce en un fracaso personal que afecta también el entorno familiar del dueño.

Se continúa con el ejemplo anterior.

Considerando que se conoce que el dueño de la firma personal tiene acciones en la Empresa X, hay que ver la realidad de los hechos. La firma personal compra insumos para la construcción, que luego transfiere a la Empresa X, (no hay sustancia económica). Por otra parte, la Empresa X, la que realmente ejecuta los proyectos de construcción, goza del beneficio de exoneración de IVA establecida en el decreto 8.174 (2011) contemplado en el siguiente artículo:

Artículo 1º. Se exoneran del pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA), a la venta de bienes muebles y a las prestaciones de servicios enumeradas en el artículo 3º y 4º del presente Decreto, efectuadas por las personas jurídicas públicas y privadas,

independientemente de las actividades a las que se dediquen, cuando los bienes o prestaciones de servicio sean adquiridos para la construcción, reparación, restauración, acondicionamiento, mejora y/o mantenimiento de viviendas dignas o la ejecución de demoliciones....

De acuerdo a los hechos planteados, la firma personal no es una figura jurídica cónsona con el fin perseguido, habida cuenta de que a través de un negocio anómalo, la firma personal se utilizó como norma de cobertura para realizar compras de materiales que se suministran a la Empresa X. De esta forma la Empresa X minimiza su tributación en cuanto a Retenciones de Impuesto al Valor Agregado, y la firma personal al transferir bienes sin facturar, está evadiendo impuestos, en consecuencia hay un Fraude de Ley.

### **SEGUNDA HERRAMIENTA (Teoría del Abuso del Derecho)**

Puede emplearse para evidenciar figuras de elusión fiscal, cuando se trata de Contratos de cualquier índole, los cuales suscriben las empresas y que por alguna presunción de elusión fiscal obtenida en las fases previas de la auditoría, requieren corroborarse. En este caso debe analizarse el Contrato en lo que respecta a Formalidad y su Realidad.

En cuanto a **FORMALIDAD**, es estrictamente la parte teórica del mismo, se debe manifestar la siguiente información:

- a) Describa las obligaciones declaradas en el contrato
- b) Identifique las partes que intervienen en el contrato

La **APARIENCIA REAL DEL CONTRATO o REALIDAD DEL MISMO**, está relacionada con el cumplimiento de las funciones declaradas en el contrato por cada una de las partes.

Si las partes tienen la Voluntad de cumplir con lo establecido en el contrato, y efectivamente lo realizan, entonces no existe elusión fiscal.

Si por el contrario no hay voluntad de las partes en cumplir con lo declarado en el negocio o contrato se pueden presentar dos variantes:

**Caso A:** Las partes no realizan la actividad contemplada en el contrato, lo que se traduce como engaño.

**Caso B:** Las partes realizan actividades que difieren a lo establecido en el contrato. (Acto Verdadero).

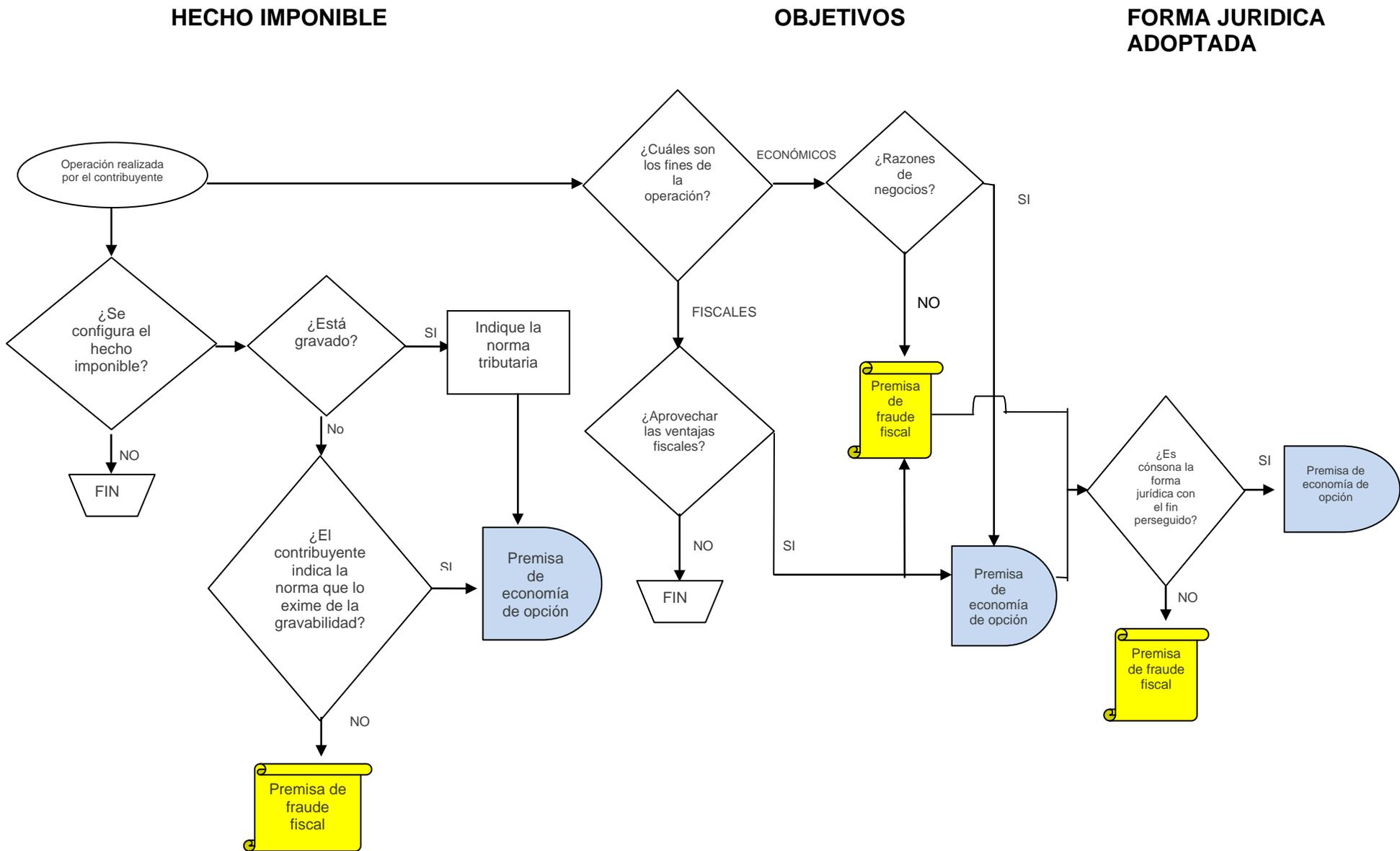
En ambos casos se manifiesta la **SIMULACIÓN**, pues hay falsedad en las acciones del contribuyente.

**Por ejemplo:** Una empresa que en sus gastos refleja una partida de Asistencia Técnica, de una empresa contratista por concepto de Servicios Informáticos. Al requerirle a la empresa el correspondiente contrato de servicios, el auditor verificó que la empresa que presta el servicio está inactiva, lo que indica que una de las partes no cumple con lo declarado en dicho contrato. No hay tal prestación de servicios, aunque si exista la legalidad del contrato, se evidencia una Simulación.

Una vez que se ha realizado la descripción de estas herramientas, las cuales fueron diseñadas para identificar las figuras de elusión fiscal

en una auditoria, se puede alcanzar una mayor comprensión e interpretación de las mismas, al observar su exposición gráfica como sigue a continuación:

# PRIMERA HERRAMIENTA (Método de Interpretación Económica)



## SEGUNDA HERRAMIENTA (Teoría del Abuso del Derecho)

### FORMALIDAD

Describa las obligaciones declaradas en el contrato.

Identifique las partes que intervienen en el acto, negocio o contrato.

### APARIENCIA REAL O REALIDAD DE LOS HECHOS

Cumplimiento de las partes en cuanto las funciones declaradas.

SI

Voluntad de las partes en cumplir con el contrato.

NO

Caso A y Caso B

### Caso A (Voluntad Inexistente)

Verifique que el caso objeto de estudio el contribuyente no ejecuta con la actividad contemplada en el contrato. Lo que se traduce como ENGAÑO.

### Caso B (Verdadera voluntad de los contratantes)

Describa el negocio que realmente se realiza y señale los efectos en el régimen tributario, es decir, si está configurado como hecho imponible. (Acto Verdadero).

SIMULACIÓN

Finalmente todos y cada uno de los resultados obtenidos, aplicando las herramientas anteriores, deben quedar escritos en las siguientes actas.

### Anexo A-1

### Acta de Constancia de Elusión Fiscal.

#### (Método de Interpretación Económica)

Nombre del  
Contribuyente: \_\_\_\_\_  
RIF \_\_\_\_\_  
Domicilio \_\_\_\_\_  
Fecha \_\_\_\_\_

#### Tributo:

#### I. PARTE ANALISIS DEL HECHO IMPONIBLE

1. Describa la operación que va analizar. \_\_\_\_\_

2. Se configura el hecho imponible?

Si ( )

No ( )

3. Está gravado el hecho imponible?

Si ( )

No ( )

4. En caso de no estar gravado el hecho imponible, el contribuyente Indica la norma que lo exime de la gravabilidad?

Si ( ) → Economía de Opción

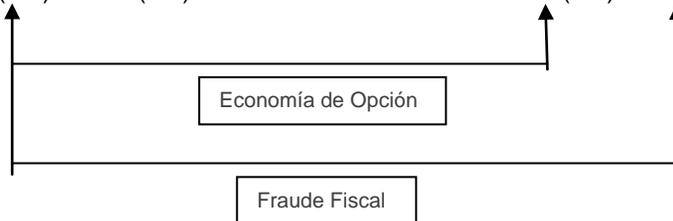
Cuál es la norma? \_\_\_\_\_

No ( ) → Fraude Fiscal

#### II. PARTE ANALISIS DEL OBJETO DEL NEGOCIO O ACTIVIDAD

5. Sólo quiere aprovechar las ventajas fiscales? 6. Tiene razones de negocio?

Si ( ) No ( ) Si ( ) No ( )





Anexo A-2

Acta de Constancia de Elusión Fiscal.

**(Teoría del Abuso del Derecho)**

Nombre del  
Contribuyente: \_\_\_\_\_  
RIF \_\_\_\_\_  
Domicilio \_\_\_\_\_  
Fecha \_\_\_\_\_

**Acto, negocio o contrato:**

**I. PARTE FORMALIDAD DE LAS OPERACIONES**

1. Describa las operaciones declaradas en el contrato: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

2. Identifique las partes que intervienen en el acto, negocio o contrato \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

**II. PARTE APARIENCIA REAL DE LOS HECHOS**

3. Hay cumplimiento de las partes en cuanto a las funciones declaradas?  
Si ( ) No ( )

4. Si no hay cumplimiento de lo declarado en el acto, negocio o contrato, señale las razones.  
a) Voluntad Inexistente (no se ejecuta lo contemplado en el contrato) ( )

Simulación o  
Engaño

b) Verdadera Voluntad de los contratantes (describa el acto verdadero, indique si el mismo se configura como hecho imponible)  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Conclusiones:  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Firma del Auditor

Firma del Contribuyente

Fecha de Notificación

Fecha de Notificación

## Duración

La aplicación de esta propuesta en principio requiere un plazo de siete meses, tiempo necesario para que la institución determine cuales son los contribuyentes que revisten interés fiscal para efectuarles una auditoria de fondo, además para iniciar un ciclo de capacitación a los auditores en el tema.

Debe señalarse, que en mediano plazo esta propuesta se convertiría en una herramienta fundamental para optimizar el trabajo de los auditores del área de fiscalización.

A continuación se presenta a través del gráfico Gantt todas las actividades y tareas a ejecutar y los tiempos previstos para su realización, desde el comienzo al final de cada una.

		2012																											
MES		JUNIO				JULIO				AGOSTO				SEPTIEMBRE				OCTUBRE				NOVIEMBRE				DICIEMBRE			
	ACTIVIDAD SEMANA	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
1	Presentación de la propuesta																												
2	Selección de los contribuyentes sujetos a auditoría fiscal																												
3	Inducción																												
4	Aplicación de las auditorías																												
5	Aplicación del instrumento diseñado en la propuesta																												
6	Medir los Resultados en términos de recaudación																												
7	Informes de Gestión del Sector de Tributos Internos Maracay																												

**Cuadro 29. Cronograma de actividades**

## **Responsables**

Jefe del Sector Maracay, Jefe de División de Fiscalización, Supervisor de auditorías, Coordinador de Control y Gestión y los fiscales del área.

## **Recursos**

Dentro del diseño de la presente propuesta se ha considerado una serie de aspectos necesarios para la consecución de cada uno de sus pasos, y así evitar que la ejecución de la misma se vea obstaculizada. Entre los aspectos que condicionan la puesta en práctica de la misma, encuentran:

**Recursos Humanos:** Se requiere de un personal formado en áreas como contaduría, administración, economía y derecho, para ser adiestrado al inicio del procedimiento propuesto, en materia de elusión fiscal, y por otra parte contar con el apoyo de expertos en el área que promuevan el interés por éste tema. Cabe destacar que ya la institución cuenta con éste recurso.

**Recursos Materiales:** La puesta en marcha de la propuesta no requiere la habilitación de espacio físico exclusivo para el área de auditoría, tampoco es necesaria la instalación de un software para esta actividad, ya que los formatos y los registros pueden ser llevados a través de una hoja de Excel. La papelería tampoco requiere mayor búsqueda y el resto de los materiales de oficina son normalmente los que se emplean en cualquier oficina administrativa, no viéndose incrementada significativamente la dotación.

## **Factibilidad**

La aplicación de esta propuesta es posible contando con la aprobación las autoridades de la institución y por supuesto con los recursos tanto humanos como materiales requeridos. Es importante destacar, que existe mucho interés por parte de la Gerencia Regional, en incrementar los niveles de recaudación en materia de IVA e ISLR, que son los tributos que más contribuyen a la recaudación, y por supuesto al logro de las metas establecidas para el año 2012.

## **CAPITULO VI**

### **CONCLUSIONES GENERALES Y RECOMENDACIONES**

Todos y cada uno de los objetivos de la investigación se cumplieron a cabalidad. El análisis de los resultados obtenidos, el marco teórico y las bases legales que sustentan la investigación, permitieron establecer las siguientes conclusiones:

#### **Conclusiones:**

En relación a las conductas que asumen los contribuyentes se llegó a la conclusión que en las auditorías fiscales se ponen de manifiesto los tres tipos de conductas estudiadas en esta investigación, la cual está respaldada con una exhaustiva revisión bibliográfica y corroborada a través de la aplicación del instrumento de recolección de datos, diseñado para cumplir con los objetivos de la investigación. Estas conductas del contribuyente son las siguientes: acción racional, acción con conducta dolosa y la acción con intención dolosa premeditada.

Con la aplicación del instrumento de recolección de datos se determinó que ciertamente son identificables estas acciones, por medio de negocios o actividades emprendidos por el contribuyente cuyo trasfondo es siempre minimizar la carga tributaria y obtener un fin económico, infringiendo o no el ordenamiento jurídico establecido, pero no se aprecia que los auditores apliquen los métodos de Interpretación Económica y la Teoría del abuso del Derecho para identificar las figuras de elusión fiscal.

De acuerdo a los resultados que se obtuvieron en la investigación, pudo constatarse que los auditores analizan con detenimiento la mayoría de las

actividades o negocios realizados por el contribuyente, lo que les permite identificar cualquier conducta realizada para minimizar la carga tributaria, sin embargo a sus metodologías de trabajo les hace falta una herramienta teórico – práctica que les permita demostrar las figuras de elusión fiscal, tales como la Economía de Opción, el Fraude y la Simulación.

Concerniente al segundo objetivo específico, sobre el alcance de la gestión de los auditores, es importante mencionar que las tres fases fundamentales para desarrollar una auditoria como lo son la planificación, el control y ejecución se efectúan en su totalidad.

Para orientar el curso del procedimiento los auditores coinciden que se debe aplicar en primer lugar un cuestionario de control interno, cuyo fin es mostrar indicios sobre las áreas que tienen relevancia o interés fiscal, producto de la existencia o no de procedimientos administrativos y contables aplicados por la empresa.

Un control interno débil, así como la ausencia de elementos organizacionales como manuales de normas y procedimientos, el desconocimiento de manuales internos, ponen en evidencia la deficiencia en las operaciones de la empresa y que si se pasan por alto estos elementos afectan la confiabilidad de los resultados de la auditoría. En función de los resultados arrojados por el cuestionario de control interno se planifica sobre los aspectos que se estudiarán en la auditoria. Esta investigación se enfocó en los siguientes aspectos: contratos con terceros, contratos financieros, listados de los auxiliares de activo fijo, resumen de inventarios y transacciones entre partes relacionadas. Cuando el auditor evalúa su aplicación y criterio empleado por el contribuyente puede obtener premisas de elusión fiscal.

Finalmente dentro de este proceso en la auditoría, le corresponde efectuar la validación y comprobación de las formas de elusión fiscal, de lo cual se concluye que les falta ahondar en cuanto a la Interpretación Económica y la Teoría del Abuso del Derecho como medios de comprobación de elusión fiscal.

Respecto al tercer objetivo de la investigación, se muestra claramente que en el derecho tributario se conocen las siguientes figuras de elusión fiscal: El Fraude de Ley, Economía de Opción y la Simulación. Cabe destacar que el factor común de ellas es el ventajismo tributario obtenido infringiendo o no la normativa. Esta información sintetizada, complementa significativamente los conocimientos adquiridos por la investigadora.

#### **Recomendaciones:**

- El auditor debe prestar atención a los siguientes elementos contables: rebajas por inversiones, facturación, contratos de prestación de servicios, donaciones, métodos de valoración de inventarios y consistencia en los métodos de depreciación de activos. Pues a través de alguno de ellos puede encubrirse alguna figura de elusión fiscal.
- Es importante que los auditores tributarios estén en conocimiento de la particularidad de las figuras de elusión fiscal ante el incremento vertiginoso de las mismas.
- Aplicar el diseño estratégico de esta propuesta
- Promover la actualización y capacitación a los funcionarios en cuanto a esta temática

- Informar a la institución sobre la implantación de la propuesta y de los beneficios que aportará.
  
- Una vez aplicada la propuesta planteada es imprescindible mantener un seguimiento en la evaluación de su aplicación con el fin de determinar el logro de los objetivos y metas planteadas y realizar correctivos en caso de ser necesarios.
  
- Armonización entre las Áreas de Fiscalización, Sumario Administrativo y Jurídica Tributaria, en función de la sustentación legal del expediente de los contribuyentes que se le demuestre fraude fiscal, para que puedan ser sancionados y la Administración Tributaria logre sus objetivos y fines.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Albaladejo, Manuel (1996). *Derecho Civil I. Introducción y parte general*: Bosch.
- Alvarado A (2008). *Auditoría Fiscal Venezuela*: Editorial Panapo.
- Ander-Egg. Ezequiel (1983). *Técnicas de investigación social* Mc Graw Hill, Mexico.
- Anzola Oswaldo (2008). *La elusión fiscal y los medios para evitarla* [Documento en línea] Disponible: [www.ilad.torg](http://www.ilad.torg). [Consulta: 2009, abril 12]
- Arias, Fidias G (1999). *El Proyecto de Investigación*. Caracas. Editorial Episteme.
- Arias, Fidias G. (2006). *El Proyecto de Investigación. Introducción a la metodología científica*. Editorial Episteme. Venezuela.
- Balestrini Miriam (1989). *Cómo se elabora un proyecto de investigación*. Consultores Asociados BL Servicio Editorial. Venezuela.
- Berenson, Mark y Levine, David M (1992). *Estadística Básica en Administración* 4ta ed. México: Prentice Hall Hispanoamericana.
- Bisquera, Rafael (2005). Metodología de la investigación educativa. Revista mexicana educativa. Vol 10. No.25.
- Borges, Carmen (2006). *La defraudación tributaria* Trabajo especial de grado [publicado] presentado para optar al título de Doctor en Ciencias Mención Derecho. Caracas: Universidad Central de Venezuela.
- Blanco-Urbe Quintero, Alberto. Inconstitucionalidad del Artículo 78, Parágrafo 6 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Revista de Derecho Tributario N° 82, AVDT, Caracas, 1999.
- Bravo A (2007). *Ilícitos Tributarios* Argentina: Ediciones Depalma.
- Catacora Carpio Fernando (1997). *Sistemas y Procedimientos Contables*, Mc Graw Hill, Caracas.

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2008) Serie Temática Tributaria CIAT (2008). [Documento en línea] Disponible: <http://www.ciat.org/>. [Consulta: 2009, abril 12].
- Chiavenatto Idalberto (1989). *Introducción a la Teoría General de la Administración* 7ma. Edición: McGraw-Hill.
- Código Civil de Venezuela (1982). *Gaceta Extraordinaria N° 2990*, julio 26, 1982.
- Código de Comercio (1955). *Gaceta Oficial Extraordinaria N° 475*, julio 26, 1955.
- Código Orgánico Tributario (2001). *Gaceta Oficial Ordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 37305*, octubre 17, 2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36860*, diciembre 30, 1999.
- Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa, Especial Tributaria, sentencia del 3 de febrero de 1999, caso hidrocarburos y derivados (HIDECA), ponencia de Jaime Parra Pérez.
- Decreto N° 8.174 (2011). *Gaceta Oficial Ordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 39665*, mayo 3, 2011.
- Diccionario Enciclopédico *El Pequeño Larousse* (1999). Agrupación Editorial. Colombia.
- Enciclopedia Práctica de la Pequeña y mediana Empresa (s.f). Océano Grupo Editorial, S.A España.
- Giuliani Founruge, Carlos (1993). *Derecho Financiero Volumen II* Argentina: Ediciones Depalma.
- Gómez Xioely (2007). La teoría del abuso del Derecho y la elusión tributaria en el ámbito jurídico venezolano. *Gerentia* N° 9
- González, Saida (2005). Manejo Administrativo y Contable de las Cooperativas. Curso dictado en el Circulo Militar de Maracay.
- Hernández Baptista (1995). *Metodología de la Investigación*. Editorial Mc Graw Hill. México.

- Hernández, R, Fernández C y Baptista, P (2006). Metodología de la Investigación. Cuarta Edición. México.
- Ley de Impuesto sobre la Renta (2007). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38628*, febrero 16, 2007.
- Ley del Iva (2007). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N°38632*, febrero 26, 2007.
- Ley del Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (2001). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37320*, noviembre 08, 2001.
- Ley de Reactivación de la Marina Mercante Nacional (2000). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36980* junio 26, 2000.
- Ley Especial de Asociaciones Cooperativas. (2001). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 37.285, Septiembre 18, 2001.
- Mejía Braulio (2002). Auditoría Médica 4ta Edición: Ecoe Ediciones. Bogotá
- Méndez, Carlos (1997). *Metodología Guía para elaborar diseños de investigación en ciencias económicas, contables, administrativas* Colombia Mc Graw Hill.
- Providencia administrativa 0071 (2011). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39795*, noviembre 08, 2011.
- Providencia administrativa 0056 (2005). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38136* febrero 28, 2005.
- Rivas, Norberto y Silva Carlos (2007). *Caracterización de la elusión fiscal en el impuesto a la renta de Chile* Editado por Foxit Software Company.
- Ruiz Bolívar, Carlos (2010). La Confiabilidad. *Programa Interinstitucional Doctorado* cruzbol@intercable.net.ve. Documento en línea. Disponible en: <http://www.carlosruizbolivar.com/>.
- Sabino Carlos (1992). *El Proceso de Investigación* Caracas: Editorial Panapo.
- Sentencia N° 319, Tribunal de Apelaciones Primero, Ministerio de Hacienda, Caracas 1967.

- Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (2009). *Manual de Normas y Procedimientos Tributarios sobre "Auditoría Fiscal"*.
- Tamayo y Tamayo (2000). *El proceso de Investigación Científica* México: Limusa
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2003). *Manual de trabajos de grado, especialización y maestría y tesis doctorales* Venezuela: Fondo editorial de la UPEL.
- Universidad Nacional Abierta (1995). *Técnicas de documentación e investigación* Caracas.
- Urso Cedeño, G. y Diaz Ibarra, V (s.f). *El Iva. Una década de jurisprudencia en Venezuela*, Editorial Torino, Caracas.
- Villegas, Hector (2000). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario* Argentina: Editorial Depalma.
- Zorrille, S Y Torres, M (1996). *Guía para elaborar tesis* México: Mc Graw Hill Interamericana.

Anexo A-3



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
AREA DE ESTUDIO DE POSTGRADO  
FACULTAD DE CIENCIA ECONOMICA Y SOCIALES  
PROGRAMA DE ESPECIALIZACION EN  
GERENCIA TRIBUTARIA  
EXTENSIÓN MARACAY



Estimado Profesor:

El siguiente instrumento tiene como finalidad recabar información necesaria para proponer las **ESTRATEGIAS DE AUDITORÍA FISCAL PARA DETERMINAR LAS CONDUCTAS ELUSIVAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA-SECTOR MARACAY**

Los planteamientos que a continuación se le presenta permitirán el logro de los objetivos propuestos; sin embargo, para constatar su correcta elaboración, a través de la presente se solicita la determinación de la validez desde el punto de vista de contenido y redacción del instrumento, para poder proceder a la recolección definitiva de los datos.

Agradezco, su participación en calidad de experto, sin más a que hacer referencia.

Licda. Roxana Sánchez



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
AREA DE ESTUDIO DE POSTGRADO  
FACULTAD DE CIENCIA ECONOMICA Y SOCIALES  
PROGRAMA DE ESPECIALIZACION EN GERENCIA TRIBUTARIA  
EXTENSIÓN MARACAY



Estimados Auditores Aduaneros Tributarios del SENIAT – Sector  
Maracay:

El presente instrumento tiene como finalidad recabar información necesaria en el diseño de las **ESTRATEGIAS DE AUDITORÍA FISCAL PARA DETERMINAR LAS FIGURAS ELUSIVAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA-SECTOR MARACAY**

Las preguntas que a continuación se formulan no le llevarán mucho tiempo, sus respuestas serán confidenciales y anónimas. Sus opiniones serán incluidas en el trabajo de investigación y sólo se utilizarán en fines eminentemente académicos.

Agradezco que conteste este cuestionario con la mayor sinceridad y objetividad posible.

Muchas gracias por su colaboración.

Licda. Roxana Sánchez

## JUICIO DE EXPERTO PARA LA PERTINENCIA DEL CUESTIONARIO

**INSTRUCCIONES:** Marque con una equis (X) el renglón que Usted considere reúne este instrumento para cada uno de los aspectos señalados.

Ítem	REDACCIÓN				CONTENIDO				METODOLOGÍA			
	Exc.	Bue.	Reg.	Defic.	Exc.	Bue.	Reg.	Defic.	Exc.	Bue.	Reg.	Defi c
	4	3	2	1	4	3	2	1	4	3	2	1
1												
2												
3												
4												
5												
6												
7												
8												
9												
10												
11												
12												
13												
14												
15												
16												
17												
18												
19												
20												
21												
22												
23												
24												
25												

Observaciones:

**Leyenda:** Exc = Excelente    Bue = Buena    Reg = Regular    Defic. = Deficiente

**Evaluado por:**

Nombre: \_\_\_\_\_

CI: \_\_\_\_\_

Firma: \_\_\_\_\_

**Instrucciones:**

Marque con una equis las siguientes preguntas:

Usted como Auditor (a) que lleva a cabo funciones de análisis en su trabajo, responda las siguientes preguntas:

1. ¿Observa que en los negocios que elige el contribuyente además de la rentabilidad y productividad obtiene alguna ventaja tributaria?

Si  
 No

2. ¿Se evidencia que el contribuyente obtiene alguna ventaja fiscal de algún negocio o actividad sin infringir el ordenamiento jurídico tributario?

Si  
 No

3. ¿Los contribuyentes realizan un manejo óptimo de sus recursos en el pago de los impuestos sin infringir las disposiciones legales?

Si  
 No

4. ¿Nota que empresa vulnera el principio de la buena fe en sus actividades económicas?

Si  
 No

5. ¿Observa usted que hay voluntad en el contribuyente en sacar una ventaja fiscal de una acción quebrantando una norma jurídica?

Si  
 No

6. ¿Visualiza el nacimiento del hecho imponible de alguna operación y que la misma se oculta al SENIAT?

Si  
 No

7. ¿Observa que hay enriquecimientos que no se declaran?

Si

- No
8. ¿Verifica usted el objeto social del contribuyente para analizar las rebajas por inversiones que ésta aplica?
- Si  
 No
9. ¿Constata que las empresas que gozan de exoneración de ISLR destinan el impuesto que le hubiera correspondido pagar a inversiones directas para la respectiva actividad?
- Si  
 No
10. ¿Verifica que los precios de ventas están acorde a los precios de mercado?
- Si  
 No
11. ¿Las notas de créditos están asociadas a facturas emitidas?
- Si  
 No
12. ¿Revisa la legalidad de los contratos?
- Si  
 No
13. ¿Los gastos son normales y necesarios para el tipo de empresa?
- Si  
 No
14. ¿En la revisión de los documentos observa que hay contratos ficticios que no corresponden a la realidad?
- Si  
 No

15. ¿Certifica las donaciones y liberalidades realizadas?

Si  
 No

16. ¿Verifica que la empresa tenga consistencia en la valoración de inventarios?

Si  
 No

17. ¿En caso de inconsistencias en los resultados del gasto de depreciación solicita al contribuyente la autorización del SENIAT para adoptar un nuevo método?

Si  
 No

18. ¿Indaga usted sobre las políticas contables que están establecidas en la empresa?

Si  
 No

19. ¿En su actuación aplica algún método para la evaluación del control interno y conocimiento del negocio?

Si  
 No

20. ¿Cuáles de las siguientes informaciones solicita al contribuyente?

Contratos con terceros  
 Contratos financieros  
 Listados auxiliares de Activo Fijo  
 Resumen de Inventarios  
 Transacciones entre partes relacionadas

21. Usted emplea todos los medios de comprobación para detectar alguna forma de elusión fiscal?

Si  
 No

22. ¿Cuáles métodos y procedimientos emplea usted para lograr el conocimiento suficiente sobre las formas de elusión fiscal?

- Interpretación de las normas tributarias
- Interpretación económica
- Abuso del derecho

23. ¿Cuáles de los siguientes casos elegidos por el contribuyente generan enriquecimientos que no son gravables por las normas tributarias por cuanto están amparados en una norma jurídica no adecuada?

- Cooperativas
- Asociaciones sin fines de lucro
- Contratos de Cuenta en Participación
- No se evidenciaron ninguna de las anteriores

24. ¿En la revisión de los documentos observa que hay contratos de prestación de servicios ficticios entre empresas para deducir gastos falsos?

- Si
- No

25. ¿Los contribuyentes utilizan mecanismos de ahorro fiscal legítimos, luego de evaluar su costo beneficio?

- Si
- No