

GENERALIDADES SOBRE ÉTICA Y LA TRIBUTACIÓN

Jesús Manuel Oliveros Márquez

Abogado

Universidad Católica del Táchira

Síntesis curricular: Abogado. Especialista en Derecho Tributario. Cursante del Doctorado en Ciencias Gerenciales de la Universidad Nacional Experimental Politécnica de la Fuerza Armada Nacional. Docente en pregrado y postgrado en la Universidad Católica del Táchira, Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, Universidad Simón Rodríguez, Universidad Alonso de Ojeda y Universidad Nacional Experimental Politécnica de la Fuerza Armada Nacional. Abogado litigante en materia tributaria.

Email: joliverosm@gmail.com

Recibido: 18-07-18 Aceptado: 13-08-2018

Revista Tribûtum N° 4/ 2018 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

43-59

Resumen

Hoy en día es muy común hablar de la ética como un elemento necesario a retomar en el mundo de la administración pública lo que incluye por supuesto a la administración tributaria. La ética debe ser no solo una tendencia sino además una realidad presente en el mundo de la tributación para poder de manera eficiente alcanzar los objetivos de recaudación y servicio sin lesionar ni los intereses particulares ni los colectivos y por supuesto tampoco al Estado.

Palabras claves

ética, administración, cultura.

Abstract

Today it is very common to talk about ethics as a necessary element to take back in the world of public administration which includes, of course, the tax administration. Ethics must be not only a trend but also a present reality in the world of taxation in order to be able to efficiently achieve the objectives of collection and service without harming either private or collective interests and of course the State.

Keywords

ethics, administration, tribute, culture.

Sumario

1. Introducción.
2. Generalidades sobre la Ética.
3. Estado y tributación.
4. Principios orientadores.
5. Administración Tributaria y ética y cultura tributaria.
6. Conclusiones.

1. Introducción

La ética trata de ayudar a decidir cómo actuar no sólo a fin de lograr un objetivo dado, sino más bien considerando opciones que afecten ese objetivo. La ética busca en el decidir cómo actuar; pero es importante aclarar la forma en que se hace; por supuesto, en ningún caso la ética puede proporcionar un conjunto de reglas tal que, con sólo aplicarlas a los casos concretos, sean los individuos capaces de saber exactamente qué hacer, en todas las situaciones posibles.

De allí que, la ética sea una acción humana la cual permite establecer las condiciones que favorecen una vida congruente. Bajo tal concepción, se tiene la tendencia a buscar la importancia que para el individuo tiene su plan global de vida, lo que integra sus diversas orientaciones y compromisos. La idea tiene relación estrecha con el papel de cómo el individuo se desenvuelve en sociedad, en término de las responsabilidades que asume en la vida ciudadana. Esto implica un acto de racionalidad que exige un conjunto armónico de orientaciones, propósitos y compromisos, otorgándole un marco básico a cada una de las opciones que debe asumir en término de decisión.

Es así pues, que no se puede obviar el impacto que tienen las actuaciones de los funcionarios de la administración tributaria sobre la vida cotidiana de los ciudadanos. El efecto de su actuación necesariamente debe plantear una discusión profunda sobre el contenido ético de su proceder. Es interesante llamar a la reflexión sobre el hecho notorio que en la última década en Venezuela han habido cambios en las leyes tributarias, básicamente determinadas por la necesidad inminente del Estado de proveerse de recursos para financiar la gestión fiscal, quebrantar la dependencia de sus presupuestos del ingreso petrolero y superar la tendencia, creciente y sostenida, al déficit fiscal, pero en estas reformas no se han considerado las cuestiones éticas que se plantean en esta investigación.

Un sistema eficiente de recaudación requiere impulsar la profesionalización, el bienestar y la estabilidad de los funcionarios de la administración tributaria, recatándolo de la tentación de migrar hacia el sector privado o de incurrir con prácticas reñidas con la ética y la ley, dotándolo además de todas las herramientas tecnológicas necesarias para cumplir eficientemente su labor.

2. Generalidades sobre la Ética

Dentro del «Nuevo Testamento» hay alusiones muy concretas a la obligación de pagar, en todo caso, los impuestos establecidos por el poder político. El ejemplo más típico lo tenemos en los Evangelios y en la anécdota que éstos narran acerca de la cuestión propuesta a Jesús por los fariseos.

MATEO narra el hecho en los siguientes términos: «Entonces habiéndose retirado los fariseos, tomaron consejo cómo le armarían lazos para cogerle en palabras. Y envían a él sus discípulos, junto con los herodianos, que dijese: Maestro, sabemos que eres veraz y enseñas el camino de Dios en verdad y no tienes respetos humanos, porque no eres aceptador de personas. Dinos, pues, ¿qué te parece?: ¿es lícito dar tributo a César o no? Conociendo Jesús su bellaquería, dijo: ¿Por qué me tentáis, farsantes? Mostradme la moneda del tributo. Ellos le presentaron un denario. Y les dijo Jesús: ¿De quién es esa imagen e inscripción? Dícenle: de César. Díceles entonces: Pagad, pues, a César lo que es de César, y a Dios lo que es de Dios. Y oyendo esto se maravillaron y dejándole se fueron».

Desde que existe la obligación de pagar impuestos existen maniobras y artilugios de toda índole para no cumplir dicha obligación. Es consustancial a la naturaleza humana el rechazo al pago de los tributos. Se debe aclarar que en las sociedades modernas los ciudadanos están más conscientes de su responsabilidad social y del deber de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas, pero aún así el tributo sigue siendo algo indeseado, un mal necesario que precisamente por ser concebido como tal, debe ser impuesto, o sea, exigido forzosamente¹.

En el siglo XXI se dan corrientes tan polémicas en el mundo como la postmodernidad que van a influir en muchas de las concepciones filosóficas surgidas en este tiempo. La ética como disciplina práctica de la filosofía está estrechamente relacionada con otras disciplinas, Adela Cortina, plantea que la ética constituye: «un tipo de saber de los que pretende orientar la acción humana en un sentido racional; es decir, pretende que obremos racionalmente. A diferencia de los saberes preferentemente teóricos, contemplativos, a los que no importa en un principio orientar la acción, la ética es esencialmente un saber para actuar de un modo racional. Para actuar racionalmente en el conjunto de la vida, consiguiendo de ella lo más posible, para lo cual es preciso saber ordenar las metas de nuestra vida inteligente.»²

1 Luis Fraga Pittaluga: Indicios de defraudación en el Código Orgánico Tributario de 2001 y Derecho Constitucional a la Presunción de inocencia en Revista de Derecho Tributario N° 101 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Legis Editores, C.A. Caracas, 2003.

2 Adela Cortina: Ética de la empresa. España: Editorial Trotta; 1994.- - p.17.

Esta definición brinda la ética desde la perspectiva de modo de actuación racional vinculada a todos las esferas de la vida, logrando así mayor realización y bienestar. La ética además de ser ciencia independiente es también ciencia aplicada debido a que destina principios éticos generales a determinados ámbitos de vida social.

Ahora bien la ética no es algo exclusivamente dependiente de la religión, sino que es algo inherente a la vida de toda persona. Toda persona, al margen de sus creencias religiosas tiene una ética, en la medida en que se comporta de acuerdo con unos valores.

La ética se pretende reducir a un conjunto de normas con las que se busca ofrecer una pauta de conducta para cualquier situación en que se encuentre el ser humano. Mientras más normas existan, mejor quedan cubiertas las situaciones a las que el individuo tiene que responder. Bajo esta concepción es más importante saber qué norma hay que aplicar antes que entender el porqué de la norma, reduciendo la ética a un automatismo normativo, sin espacio para el ejercicio de la libertad y responsabilidad, lo que hace evitar el riesgo de una decisión que depende del individuo limitándose a cumplir las normas.

Esta situación atenta contra el carácter personal de la ética que es irrenunciable, no se puede entender a la ética como un conjunto de normas que se impone desde una autoridad exterior.

Otro punto es que se ha entendido a la ética como un conjunto de prohibiciones, lo cual en nuestro criterio no es lo más conveniente por tener un carácter eminentemente negativo. Toda prohibición supone un límite que no se puede traspasar, pero el ser humano es más ambicioso en sus aspiraciones. Cuando el hombre se encuentra ante diversas posibilidades de acción, espontáneamente se preguntará cuál de ellas vale más la pena, cual es más coherente con sus ideales o con lo que aspira en la vida. Por ello frente a una ética de la prohibición, optamos por una ética de los valores, frente a una ética negativa propugnamos una ética afirmativa.

El último punto de esta parte introductoria se refiere a la ética como algo que no pertenece sólo a la vida privada del individuo que es el criterio liberal. Bajo esta idea la ética queda circunscrita en el ámbito de nuestra existencia en que no hay que confrontarse con la vida profesional, el trabajo o cualquier otra actividad pública. Dejarse llevar por ideales éticos en este ambiente es condenarse a salir siempre perdedor: la dureza de la lucha por la existencia obliga a ser enormemente realista y pragmático.

Si bien es cierto que no vivimos en un mundo de ángeles, tampoco parece justo pensar que en nuestra sociedad todo es egoísmo y lucha sin cuartel de unos contra otros. Además, ¿es posible ser una persona en casa y otra, completamente distinta fuera de ella?

De allí que defendamos que la ética abarca todos los ámbitos de la existencia, no sólo la vida privada. La ética se extiende al campo profesional y empresarial, aunque no queramos aceptarlo. El fundamento del pago de los impuestos está en el principio de solidaridad. El ser humano, por naturaleza –ha sido así creado por Dios– no puede desarrollarse sin la ayuda de los demás.

Su vida no tiene sentido sin una entrega y servicio a los demás. Esto se plantea en todas las esferas de la actividad humana, incluido el uso de los medios económicos; por tanto, tales recursos económicos están afectos al servicio de la comunidad.

Dicha vinculación se lleva a cabo a través de diversas manifestaciones, la creación de puestos de trabajo, el desarrollo de la actividad empresarial, pero también mediante el pago de los impuestos que permiten el funcionamiento del ente público al servicio del interés general; es decir de esa serie de condiciones que permiten el pleno desarrollo de la persona.

La cantidad a pagar no puede determinarse sin que medie una decisión política sobre el importe del gasto público necesario para el bien común. Esta decisión no se mueve ya el ámbito estricto de la justicia, sino de la política. Sí podrá controlarse una concreta decisión política en el caso de ser arbitraria o claramente injusta, pero el legislador dispondrá de un amplio margen de actuación dentro de los límites de la justicia.

3. El Estado y la tributación

Para que el Estado cumpla su finalidad principal en relación con los impuestos, es necesario ciertas condiciones:

- 1º Que el sistema impositivo sea justo
- 2º Que tenga la infraestructura material adecuada para que la recaudación pueda ser llevada a cabo a todos los que deben pagar, evitando, al máximo, la evasión.
- 3º Que los usos que haga el Estado sean efectivamente para el bien común.

Se entiende por fraude fiscal la ocultación de una parte o de la totalidad del hecho sujeto a gravamen (compra, ingreso, riqueza) para evitar pagar el impuesto.

El verdadero fraude es cuando no se satisface el impuesto «justo». La obligatoriedad de pagar los impuestos sólo se refiere a los impuestos justos. Pese a lo peligroso que puede resultar esta afirmación, no es posible defender otra cosa. Nadie tiene obligación de pagar los impuestos injustos. El verdadero «fraude» fiscal se refiere al no pago de los impuestos debidos. Ahora bien, en una sociedad democrática y participativa los impuestos aprobados por los representantes del pueblo deberían ser considerados justos porque se aprueban luego de sopesar todos los pros y contras de su imposición. Una vez que los legítimos representantes del pueblo aprueban determinados impuestos es porque éstos, en principio, son justos y proporcionados. Por tanto, también, en principio, hay obligación moral de pagarlos.

Habiendo señalado antes que hay una obligación moral de pagar los impuestos legítimos, cabe que nos preguntemos: ¿Hasta qué punto y en qué condiciones está permitido (en un régimen impositivo objetivamente justo y vigente) la ocultación y la simulación? ¿Habrá alguna circunstancia en el que la conciencia moral del ciudadano pueda optar por no pagar un determinado impuesto sin

sentirse culpable subjetivamente?

Es una pregunta peligrosa esta que hacemos. Desde el punto de vista de la objetividad moral, es un deber ético el pago de impuestos legítimos; ahora bien, desde el punto de vista de la conciencia moral subjetiva, las circunstancias que enumeramos a continuación podrían justificar una abstención del deber general del pago:

1. Cuando el contribuyente no está en condiciones de cumplir con la legislación por haber sido víctima de contratiempos o imprevistos

2. Cuando la ocultación beneficia a una finalidad social o a la redistribución de sacrificios.

3. Cuando se juzga que los usos del impuesto que hace el Estado van en detrimento del bien común. En este caso el porcentaje de ocultación podría ser equivalente a ese supuesto despilfarro y el equivalente de ese fraude debería volcarse a finalidad social específicamente útil. (Así se ha justificado la objeción fiscal por causa de los gastos que el Estado hace en armamentos).

4. Cuando se juzga que el carácter del sistema fiscal es regresivo o injusto³. Por ejemplo, en España hace unos años atrás (1995) el 85% de los impuestos procedían de los salarios y el 50% eran impuestos indirectos. En este caso son los grupos económicos más débiles de la sociedad que tienen que gastar casi el 100% de su salario con lo cual la totalidad de sus ingresos queda gravado por impuestos. Las clases pudientes, al ahorrar parte de sus ingresos son tocados por los impuestos indirectos en porcentajes menores. Otra razón para que un sistema sea regresivo es el sistema de control. El Estado al recaudar más fácilmente aquellos impuestos difíciles de defraudar, en realidad, termina obteniendo un mayor porcentaje de sus recaudaciones en los impuestos que más deben ser cargados a los salarios o compras.

Toda norma jurídica —como cualquier otra realidad que trascienda al plano moral— será moralmente obligatoria en la medida en que el sujeto asuma una serie de principios básicos, que condicionen en este punto su conciencia (moral). Esos principios serían aquí, básicamente: el de que la ley es una medida necesaria para el funcionamiento del todo social; el de que, por ello, aquella se dicta en atención a las necesidades genéricas de esa colectividad («bien común» o «pubblica utilitas»); el de que, por tanto, la ley debe ser obedecida y cumplida, para no poner en peligro ese funcionamiento del todo social y el logro del bien común; en fin, el de que, como consecuencia de todo lo anterior, el incumplir la ley significa ocasionar un «daño» a la colectividad y a algunos o a la totalidad de los miembros de la misma, daño que es «imputable» al sujeto infractor.

El pago de los impuestos puede realizarse utilizando el Estado su poder coercitivo contenido en las leyes o apelando a la razón, la cual se manifiesta a través de una cultura tributaria con bases sólidas lo que evidencia la estrecha

³ Javier Gorosquieta: *Ética de la Empresa: teoría y casos prácticos*, Bilbao 1996, cap.7: *Ética fiscal*, 99-118.

relación que existe entre el hecho particular de pagar impuestos que tiene una trascendencia social con la cultura tributaria y por supuesto con la ética contenida en los valores personales.

4. Principios orientadores

Es importante encontrar criterios de carácter general a los que podamos apelar no sólo en las situaciones de conflicto, sino que ofrezcan una orientación al proyecto global de nuestras vidas. Los principios pueden parecer casi evidentes; pero son de extraordinaria importancia por sus consecuencias prácticas y por sus conclusiones y nos limitaremos a hacer una breve reseña de los principios de igualdad, responsabilidad, cooperación, compromiso y solidaridad por su relevancia, vinculación y actualidad con el tema en cuestión.

El Principio de Igualdad indica que todos los seres humanos son iguales, tienen los mismos derechos y obligaciones, y forman un todo que podemos llamar familia humana. El axioma: «no hagas a otro lo que no quieras para ti», expresa la estricta reciprocidad en las relaciones humanas. Exige una manera de pensar y de vivir.

Es evidente que la igualdad de que se trata es una igualdad de naturaleza y de todo lo que de ella se deriva. El principio de igualdad se opone a las discriminaciones raciales, de religión o de origen étnico, y la que se basa en la diferenciación sexual⁴.

La responsabilidad que viene del latín *responsum* (repuesta) y *dare* (dar), que significa responder de lo hecho, de nuestros propios actos y consecuencias, bien ante uno mismo, por la conciencia, o ante alguien. Responsable es pues, quien es capaz de justificar sus acciones, de explicar, de dar razón de lo que hizo y porque lo hizo.

La responsabilidad moral no se agota en los límites de la conciencia personal, sino que abarca a todo y a todos los demás. Una Ética de la responsabilidad mueve a los ciudadanos a participar en la vida pública para contribuir al bien común y crea exigencias éticas de solidaridad entre las personas y los pueblos.

La Cooperación que viene del latín *cooperāri*, que significa obrar juntamente con otro u otros para un mismo fin. La cooperación consiste en el trabajo en común llevado a cabo por parte de un grupo de personas o entidades mayores hacia un objetivo compartido. Unir esfuerzos y establecer líneas de acción conjunta entre los contribuyentes y los organismos públicos, sobre el aspecto tributario.

El Compromiso que es, en Derecho, una estipulación contenida en un contrato por la que las partes acuerdan cumplir con lo establecido. Es un arreglo de intereses en conflicto que da a cada adversario la satisfacción de pensar que ha conseguido lo que no debió conseguir, y que no le han despojado de nada salvo lo que en justicia le correspondía.

4 Juan García de Alba: *Ética Profesional: parte fundamental*, 3ra. Edición. México. Editorial García de Alba Morales, Juan Manuel, 2005. Pp. 180

La actitud positiva y responsable por parte de los contribuyentes y de los poderes públicos para el logro de los objetivos, fines y metas en materia tributaria es una obligación firme, expresada en un acuerdo o contrato equivalente con el apoyo de fondos públicos, asumidos por un gobierno.

La Solidaridad que, en sociología, se refiere al sentimiento de unidad basado en metas o intereses comunes. Asimismo, se refiere a los lazos sociales que unen a los miembros de una sociedad entre sí.

En el ámbito público es la unión de responsabilidades e intereses comunes, entre los miembros del gobierno y los ciudadanos. La cualidad de continuar unido con otros en creencias, acciones y apoyo mutuo, aun en tiempos difíciles. Es un sentimiento y un valor por los que las personas se reconocen unidas, compartiendo las mismas obligaciones, intereses.

El principio de solidaridad surge de la naturaleza social del hombre. Esta condición del hombre que nace, vive, crece y se desarrolla en sociedad le da también un sentido de finalidad: el hombre está orientado de forma inmediata al servicio de los demás. En el orden práctico este servicio se hace realidad en el ejercicio de la profesión, la búsqueda del bien común y la atención a los más necesitados.

El principio de solidaridad se puede enunciar así: cada persona ha de contribuir al bien común según sus posibilidades, de acuerdo con los diferentes estratos del bien común. Y tiene derecho a recibir de los demás todo lo que necesita para vivir y desarrollarse, si por justas causas él mismo no puede adquirir lo necesario.

A este derecho corresponde una obligación que, según se trate, toca a los padres, a la familia, a las asociaciones intermedias y finalmente al estado. El principio de solidaridad tiene por objeto, en primer lugar, el bien común, y la obligación de contribuir a él; es un deber de justicia que cada persona debe cumplir según su propia capacidad y en atención a la necesidad ajena, promoviendo y ayudando a las instituciones tanto públicas como privadas.

El sentido moral de la «carga impositiva»: Si se dice que la persona está moralmente obligada cumplir las normas jurídicas en cuanto su infracción puede afectar a la libertad y, con ella, al conjunto de posibilidades existenciales de los demás individuos, hay que afirmar rotundamente que es moralmente obligado cumplir todas las normas que imponen a un sujeto una carga impositiva (bajo la forma normal de «pago pecuniario» del impuesto). Y ello en base a una doble y sencilla razón alternativa. O bien porque de no pagarse el tributo se sigue con toda certeza un aumento (indebido) de la carga impositiva de los demás obligados: así, por ejemplo, en la mecánica de nuestras «evaluaciones globales» y «convenios», donde la «baja» de un contribuyente incluido obliga al reparto de su cuota tributaria entre los demás obligados. O bien, en un sentido más general, porque el impago del tributo ocasiona una disminución de los recursos del órgano impositor y, con ello, una restricción en la inversión social de tales recursos.

La contribución al bien común tiene diversas características que deben ser

tomadas en consideración:

- a. La capacidad real de cada persona para contribuir con su trabajo, investigación, su cuidado por la naturaleza y por el medio ambiente, la observancia de las normas civiles, su contribución económica a través de los impuestos, etc.
- b. La obligación de atender a las necesidades ajenas y a mejorar las condiciones de los demás es tanto mayor cuanto más fundamentales sean esas necesidades.

La solidaridad está vinculada a los valores de justicia, libertad, igualdad, participación, etc.; expresa la condición ética de la vida humana común, y tiene como acción suprema el compartir y tomar parte. Todos los hombres tienen derecho a los valores humanos, como la verdad, la libertad, el desarrollo, la justicia, la paz, etc.

Interpreta mal el principio de solidaridad quien se escuda en él para no asumir sus responsabilidades personales. O también, quien abusa de los bienes y servicios comunes pensando que con eso no daña a nadie⁵.

La capacidad contributiva, desde un punto de vista moral, es un principio regulador y, por ende, ideal de la política fiscal que, por cierto, había de combinarse adecuadamente con otros exigidos por imperativos de toda índole. Pero más que un principio definido, es propiamente un indicador genérico y aproximado, por la razón elemental de que no existe posibilidad de «medir» la capacidad contributiva de un sujeto, ni aun siquiera de los rendimientos de una cierta especie (del capital, del trabajo...) que ese sujeto recibe. Pero desde el punto de vista de la conciencia moral del contribuyente; tal principio carece en absoluto de significado, puesto que ni el individuo puede juzgar, con exactitud, si está gravado con arreglo a «su» verdadera capacidad económica, ni puede aplicar ése juicio a los restantes contribuyentes.

Las exacciones tributarias: impuestos, tasas y contribuciones especiales son fuentes de financiamiento del Estado y sus instituciones, para realizar las obras y prestar los servicios que deben satisfacer las necesidades colectivas de sus respectivas comunidades. Tradicionalmente la teoría enseña que los impuestos, como el IVA, ISLR, son cargas que pagamos los contribuyentes sin que conozcamos exactamente en qué se invierten los valores que entregamos.

Así mismo las tasas constituyen la contraprestación económica que pagamos por el costo estimado y proporcional del servicio público que demandamos y gozamos, como electricidad, agua potable, teléfono, correo y circulación por puentes y carreteras (peaje).

⁵ Juan García de Alba: *Ética Profesional: parte fundamental*, 3ra. Edición. México. Editorial García de Alba Morales, Juan Manuel, 2005, Pp. 185-190)

Finalmente las contribuciones especiales permiten a las instituciones del sector público, como el Estado, los consejos provinciales y las municipalidades, recuperar parte de las inversiones realizadas en obras públicas que generan plusvalía a los inmuebles aledaños, cobrándoselas a sus dueños.

En general, para la ciudadanía es fácil entender la razón de ser de las tasas y las contribuciones especiales porque puede darse cuenta que recibe un beneficio a cambio de su dinero, aunque a veces le parezcan excesivas.

En cambio, no le es fácil identificar lo que recibe a cambio de los impuestos que paga, porque no percibe lo que cuesta la seguridad externa e interna, la educación pública o la burocracia que ha de existir para que funcionen las administraciones públicas, nacionales y locales.

En consecuencia, esto último es una de las causas que podrían llamarse normales para tener un cierto rechazo hacia el pago de impuestos, pues la anormal sería querer que se hagan obras que benefician o utilizar servicios que se necesitan sin tener que contribuir.

Por razones como ésta es que el sistema impositivo de un país debe inscribirse necesariamente en un marco de justicia, en el que la participación de la ciudadanía en el financiamiento de los presupuestos del sector público no erosione la economía familiar.

La ruptura del equilibrio de la justicia lleva a la ciudadanía consciente de sus responsabilidades cívicas y morales a conflictos éticos, pues la enfrenta al dilema de o cumplir las normas impositivas, con lo cual desfinancia su economía familiar, o no paga lo que debe y entonces será sujeto a conflictos de conciencia y de sanciones.

Para algunos es fácil hablar de promedios, estadísticas y proyecciones sin considerar la situación personal y familiar de las personas que integran el universo de contribuyentes.

Cuanto más claras sean las reglas impositivas hay menos posibilidades de fraude y evasión, es por esta razón al que hablar de Ética tributaria, se vincula tanto el comportamiento de sus contribuyentes (Ética fiscal del contribuyente), como la actuación de los entes encargados de administrar los recursos provenientes de los tributos.(Ética tributaria de los poderes públicos).

Esto debería traducirse en una conducta manifestada de manera permanente en la observancia de las leyes tributarias, el cumplimiento de los deberes teniendo como base la razón, la confianza y los valores de la ética personal, con un total respeto a la ley, a la responsabilidad y a la solidaridad ciudadana, por parte de los contribuyentes y de los funcionarios de la administración tributaria.

5. Administración Tributaria, ética y cultura tributaria

Debería ser una política de Estado la actuación de la Administración Tributaria, bajo criterios de eficiencia, transparencia y austeridad lo que traería como consecuencia un desarrollo de la cultura tributaria, una cultura que le dice al individuo porque tiene que pagar impuestos y cuál es el destino de los

mismos, con un Estado que satisfaga las expectativas de su pueblo.

La Administración Tributaria en Venezuela en la búsqueda de sus fines requiere la participación de los individuos, así mismo éstos son parte integrante de un conglomerado social que posee sus costumbres y tradiciones, la vinculación a ese individuo miembro de una comunidad, se genera en principio por cumplirse los supuestos de configuración para el nacimiento de las obligaciones tributarias es decir que esa persona adquiere la condición de contribuyente, igualmente se convierten en contribuyentes las personas jurídicas cuyo sustrato sigue siendo la persona humana ya que los cuerpos morales requieren de una representación que es ejercida por el individuo biológicamente considerado.

En este orden de ideas, se ha dicho que si pagar impuestos es un hecho individual de trascendencia social, entonces la cultura tributaria es la variable que engloba ambas dimensiones⁶. En Venezuela una cultura tributaria apenas puede considerarse como una posibilidad aún bastante incipiente en los horizontes de la relación Ciudadano-Estado. Se ha dicho que esa cultura no se decreta, no se despliega ni madura a instancias del poder estatal porque desde ese ámbito se concibe, entiende e identifica sólo con el pago de impuestos. De manera que la receta desde el Estado, luce así: cultura tributaria = pagar impuestos.

Por un lado, una cultura tributaria por su raigambre histórica, su propósito y carácter colectivo, es asunto singular y primordial de los ciudadanos, en particular de los contribuyentes; sólo ellos son los sujetos activos como sector o ente social y no los representantes del Estado ni tampoco un determinado gobernante o funcionario de turno. Por otro lado, una cultura tributaria se estudia, cualifica y cuantifica con parámetros y criterios precisamente socio-culturales y no por el lado de los aumentos, agregados o cálculos apegados a las cuentas y finanzas nacionales; ni tampoco a partir de las opiniones y noticias que manejan los funcionarios de las instituciones tributarias desde su parcial interés y curioso entender sobre esa cultura.

El problema social y sociológico de la cultura tributaria atañe a la población ciudadana en el sistema político de una democracia; por consiguiente, el sujeto u objeto de estudio es la población contribuyente; ésta es el agente activo en la práctica, de cara a la realidad social de la vida cotidiana y en el mediano plazo.

En segundo lugar, una cultura tributaria interesa, compromete y activa a la sociedad civil, a sus formas sociales de organización y asociación local (que no al Estado, ni a sus órganos burocráticos de poder, tales como gobierno, organismos tributarios, ministerios, representantes, etc.).

Y en tercer lugar, estimar que la noción de cultura tributaria iría acompañada de otros conceptos y categorías de análisis conexos a la vida social, política y cultural de la sociedad venezolana; entre unas u otras escogencias teórico-conceptuales cabe destacar, por ejemplo, ciudadanía, deberes y derechos,

6 Méndez, P., Morales C. y Aguilera, D. Cultura Tributaria y Contribuyentes. (2005). Datos y Aspectos Metodológicos Fermentum. Revista Venezolana de Sociología y Antropología. Venezuela. ISSN 0798-3069 Sept-Dic. Vol. 15, N° 044, Mérida. pp. 332-352

servicios públicos, justicia social, símbolos y valores culturales, vida pública y vida ciudadana, legalidad y legitimidad, prácticas y representaciones sociales.

La cultura tributaria es la forma en que los individuos de una sociedad construyen una imagen de los impuestos a partir de una combinación de información y experiencia sobre la acción y desempeño del Estado. No es solo el conocimiento de los ciudadanos sobre sus responsabilidades contributivas y su acción correspondiente, es una ecuación donde sus variables son la carga tributaria, el compromiso del contribuyente y la acción del Estado.

«*Nadie quiere pagar impuestos*» es una frase muy repetida y, en la medida que se pueda evadir o hacerse el desentendido, muchas personas lo hacen. Las razones esgrimidas se pueden agrupar en dos versiones, la primera es económica, la segunda es burocrática. En la primera se gasta en impuestos, se reduce la ganancia y, el contrario, al reducir el pago de impuestos se puede aumentar las ventas ofreciendo un producto más barato. En la segunda, se menciona la molestia de juntar *hasta el último papelito* para poder rendir cuentas. Esto tiene que ver con las dificultades que el sistema genera y con las dificultades generadas por el imaginario social contra el sistema impositivo.

El factor individual no explica sino una parte de la diferencia entre los contribuyentes. Si nadie quiere pagar impuestos y todos odian juntar papelitos, esto no explica por qué unas personas evaden y otras cumplen sus obligaciones tributarias.

En cuanto a los elementos de la cultura tributaria y su interrelación se encuentran las personas o individuos contribuyentes quienes reciben la información, la organizan e internalizan y actúan de acuerdo a sus actitudes y valores en función de los servicios sociales que espera recibir a cambio de la cancelación de los tributos; frente al Estado quien ejerce la gestión tributaria y debe garantizar la atención a la ciudadanía haciendo un buen uso de los ingresos percibidos por concepto de la tributación, propiciando de esta manera el bienestar social de la sociedad.

Cuando los dineros de los contribuyentes son mal invertidos y administrados, no solo se causa un daño a la riqueza pública sino también a la conciencia tributaria que entonces se ve afectada, y hace que los individuos desarrollen políticas evasoras.

Pero hay que ir más allá, es necesario que esa cultura y conciencia tributaria se encuentre presente en el asesor fiscal, para con sus orientaciones ayudar de manera continua, eficaz y eficiente al contribuyente en el cumplimiento de dichos deberes.

Y aquí hay algo a destacar, siempre se habla del cumplimiento de los deberes, y parece dejarse en el olvido los derechos del contribuyente, algo fundamental para el normal desarrollo de las relaciones administración-administrado.

Todo lo que se diga para atacar la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias, que indudablemente afecta los ingresos públicos, no puede estar por encima de los derechos y garantías de los contribuyentes. No tiene mayor relevancia ni es más valioso el interés público involucrado en el combate de la

defraudación, que el presente en el propósito de proteger, a como de lugar, el goce total de los derechos y garantías fundamentales⁷.

No se puede entender la cultura tributaria solo como el conocimiento de las obligaciones y responsabilidades fiscales, sino que debe incluirse la imagen que el contribuyente se hace de los tributos teniendo como base la acción y ejecutorias del Estado.

Un efecto importante a destacar en la actualidad es el que corresponde al impuesto como instrumento de la tan trillada «política de desarrollo». El impuesto, concebido bajo ese prisma, sirve, aquí de «incentivo», allí de «restricción» (desincentivación), favoreciendo u obstaculizando, respectivamente, las actividades económicas de acuerdo con las directivas de la política económica general. Estos efectos, lo mismo que otros varios aspectos económicos del impuesto, tienen también una incidencia moral, que, aquí igualmente, se contrae a la indicación de «ideales» más o menos genéricos de la política fiscal y económica general, sin que deban en rigor alterar la formación de la conciencia fiscal del individuo.

Desde una óptica sociológica estudios realizados, que por razones de tiempo no podemos detallar en profundidad, han revelado hasta qué punto es primitiva y antisocial (por no decir, además, errónea) la conciencia tributaria normal en distintas sociedades, incluso las europeas. Un simple ejemplo es el siguiente: para la mayoría de los alemanes y los italianos el infractor fiscal es un astuto hombre de negocios o, por lo menos, una persona inteligente y astuta; para la mayoría de los españoles, franceses e ingleses, un fresco... o, a lo más, un delincuente elegante.

La conducta del individuo frente a las obligaciones tributarias ha sido generalmente evasiva, esto ha mejorado un poco pero falta mucho por hacer. Esta mejoría se ha debido fundamentalmente al elemento sancionatorio de carácter jurídico, lo que no es lo más apropiado, dado que debería ser por el pleno convencimiento de que esa es la actuación correcta conforme a los elementos éticos ya mencionados.

La falta de arraigo en el cumplimiento de la obligación tributaria y la poca retribución por parte del Estado en la satisfacción de las necesidades son las causas reconocidas de esta situación.

La decisión de criminalizar el ilícito fiscal ha formado parte importante desde el punto de vista del Estado para la cultura tributaria, articulándola con la aplicación de sanciones impuestas directamente por la Administración Tributaria, que tiene la potestad de apreciar la existencia de la infracción en el marco de un procedimiento administrativo.

Frente a esta situación el legislador, siguiendo las opciones de política criminal, teniendo en cuenta los factores de orden represivo y los de protección

⁷ Fraga Pittaluga, Luis. Indicios de defraudación en el Código Orgánico Tributario de 2001 y Derecho Constitucional a la Presunción de inocencia en Revista de Derecho Tributario N° 101 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Legis Editores, C.A. Caracas, 2003.

de la recaudación tributaria, introduce una excusa absolutoria, que elimina la responsabilidad penal en los casos en que el contribuyente proceda a reparar el daño causado, regularizando su situación tributaria, al cancelar el monto determinado por la propia Administración, siempre que lo haga antes de la remisión del expediente administrativo al Ministerio Público.

Una campaña por justicia tributaria sin embargo, no debe centrarse sólo en los problemas de la *transgresión* o el parcial cumplimiento de las normas sociales, sino en generar el cambio de *sentido común*, en crear un nuevo consenso sobre las normas sociales compartidas.

Ahora bien, no puede hablarse de cultura tributaria, sin introducir el tema de la conciencia tributaria, entendida como el desarrollo del sentido de cooperación de los individuos de una sociedad con el Estado, contribuyendo con el mismo a través del pago de tributos, para que el Estado cumpla la razón de su existencia, la cual es prestar buenos servicios públicos, maximizando la calidad de vida en la sociedad. Al respecto, la carencia de conciencia tributaria está relacionada con la falta de educación sobre el tema, la poca solidaridad con el Estado, así como razones de historia económica, y la idiosincrasia del pueblo en cuanto a la evasión del impuesto, así como la poca claridad en el destino de los ingresos percibidos por los tributos⁸.

Cuando se habla de carencia de conciencia tributaria, se dice que ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado. Que no se considera que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos. Todo ello es así, y los ciudadanos saben que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad, que los individuos por si solos no pueden lograrlo. Por otra parte, la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia.

Un elemento muy importante que influye directamente en la cultura tributaria son los continuos cambios legislativos. La cultura tributaria presupone también en alto grado leyes con permanencia.

6. Conclusiones

1. El concepto de ética por ser de carácter filosófico no puede ser impuesto mediante argumentos de autoridad o imposiciones dogmáticas. Debe ser la persona con conocimiento de todos los aspectos quien asuma su concepción.
2. Desde el punto de vista de la trascendencia práctica, su importancia radica

⁸ Mary Thais Valero; María Ramírez de Egáñez, y Fidel Moreno Briceño. Ética y Cultura Tributaria en el Contribuyente en Daena: International Journal of Good Conscience. [http://www.spentamexico.org/v5-n1/5\(1\)5873.pdf](http://www.spentamexico.org/v5-n1/5(1)5873.pdf)

en la existencia de una conciencia moral individual que tenga un adecuado conocimiento del «bien» y del «mal». En otras palabras: en la existencia de un individuo con conciencia responsable. Puesto que «responsabilidad» es, incluso desde una perspectiva etimológica, «capacidad de respuesta» frente a los actos que ese individuo ejecuta.

3. La formación como tarea moral: la conciencia tributaria se va alterando («conformando» o «deformando») con las influencias que el individuo va recibiendo del medio ambiente («formación» o «educación») y de los llamados factores sobrevenidos (religiosos, económicos, políticos).
4. Obediencia a la norma jurídica: El Estado y, en un lugar secundario, los demás entes sociales ejercen su función remodeladora de las conciencias individuales a base, fundamentalmente, de dos instrumentos. De un lado, a través de la continua creación de normas jurídicas, que pretenden regular, con miras a una justicia ideal, las conductas sociales de los hombres. De otra parte, mediante una acción política muy variada, que consiste en lo esencial en definir valores que deben ser perseguidos por la colectividad.
5. Toda norma jurídica es moralmente obligatoria en la medida en que el sujeto asuma en su conciencia una serie de principios básicos; a saber y principalmente: el que la ley es una medida necesaria para el funcionamiento del todo social; el que, por ello, aquélla se dicta en atención al bien común de la sociedad; el de que, por tanto, la ley debe ser obedecida y cumplida, y en fin el de que el incumplir la ley es causa directa y eficiente de un daño social, que es imputable al sujeto infractor. De allí que se diga que la obediencia a la norma jurídica significa la realización de la conducta socialmente debida.
6. Cuando la actividad del Estado tiene un conducta disvaliosa que evidentemente no satisface al ciudadano y lo reduce a un simple pagador de impuestos con destinos nada éticos referidos a necesidades colectivas, entra en letargo la capacidad de pago voluntaria del contribuyente y se inicia la revolución de la imaginación de no contribuir, como lo dice Alain Touraine.
7. La Administración Tributaria tiene el reto de asumir un pensamiento gerencial que desarrolle la cultura tributaria para lograr el conocimiento reflexivo del ser humano en cuanto a la bondad del pago de los tributos, lo que le lleva a cumplir natural y voluntariamente con sus obligaciones tributarias, con la convicción del beneficio social que se genera por la redistribución de esa riqueza obtenida por ente recaudador de tributos en el desarrollo de las competencias que le son propias, de acuerdo al marco legal preestablecido.

Bibliografía

- CORTINA, A. (1994). Ética de la empresa. Editorial Trotta. Madrid, España.
- FRAGA, L. (2006). «Principios constitucionales de la tributación». Editorial Fundación Estudios de Derecho. Venezuela
- FRAGA, L. Indicios de defraudación en el Código Orgánico Tributario de 2001 y Derecho Constitucional a la Presunción de inocencia en Revista de Derecho Tributario N° 101 de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Legis Editores, C.A. Caracas, 2003.
- GARCÍA DE ALBA, J. (2005). Ética Profesional: parte fundamental. Editorial García de Alba Morales, Juan Manuel. México.
- GOROSQUIETA, J. (1996). Ética de la Empresa: teoría y casos prácticos. Editorial Mensajero. Bilbao, España.
- MÉNDEZ, P., MORALES C. y AGUILERA, D. Cultura Tributaria y Contribuyentes. (2005).en Revista Venezolana de Sociología y Antropología. Venezuela. Sept-Dic. Vol. 15, N° 044, Mérida.
- VALERO, M.; RAMÍREZ DE EGÁÑEZ, T; y MORENO, F. Ética y Cultura Tributaria en el Contribuyente. [http://www.spentamexico.org/v5-n1/5\(1\)58-73.pdf](http://www.spentamexico.org/v5-n1/5(1)58-73.pdf)