

La cultura tributaria frente a la cultura empresarial: propuesta para alcanzar una conciliación fiscal

Ridelis Ch. Hernández Fernández

Instituto de Investigaciones.

Facultad de Ciencias Económicas y Sociales.

Universidad del Zulia. Maracaibo, Venezuela.

Apartado Postal 526. Telf. +58 61 596584. Fax: +58 61 596513.

E-mail: rhernand @luz.ve.

Resumen

Este artículo pretende aclarar aspectos teóricos y puntuales referentes a la cultura, en sentido genérico, y su vinculación con la cultura tributaria y la empresarial. Históricamente, Venezuela fue un país de enormes ingresos, lo cual no obligó al sector empresarial privado no petrolero a participar significativamente en la conformación del presupuesto nacional, a través de cuantiosos aportes fiscales que coadyuvaran al desarrollo del país, sino que fue privilegiado en varios de sus renglones productivos, amén de que existía un aparataje fiscal que no era funcionalmente eficiente y que su aplicación no era efectiva. Los recursos petroleros permitieron al Estado adoptar una actitud paternalista, que condujo al desarrollo de un patrón clientelista por parte de los empresarios, que en muchos de los casos aún prevalece, como parte de esa realidad que lucha por mantenerse vigente. Se analiza además, el impacto de la Reforma Fiscal como parte del conjunto de políticas de estabilización, sobre el desarrollo de la cultura tributaria, puesto que se detiene a estudiar los aspectos que limitan su desarrollo y se propone un modelo en materia fiscal que contribuya a incrementar dicha cultura tributaria, como una posible herramienta de conciliación entre las partes intervinientes.

Palabras clave: Cultura, cultura tributaria, cultura empresarial, administración tributaria, función redistributiva, modelo propuesto, conciliación fiscal.

The Tax Culture Opposite the Business Culture: A Proposal for Reaching Fiscal Conciliation

Abstract

This paper hopes to clear up some theoretical and current aspects in reference to culture in general, and its relation to taxes and business. Historically, Venezuela was a country of huge income flows, and the non-oil private business sector was never obliged to participate significantly in the formation of the national budget through large fiscal payments to support the development of the country. The business sector was privileged in many of its productive areas, the fiscal apparatus did not function efficiently, and its application was ineffective. The oil income permitted the state to adopt a paternalistic attitude, which developed into a pattern of clientship on the part of the business sector which in many cases still exists as part of a system which tries to maintain itself in power. The impact of Fiscal Reform on the development of a tax culture is also analyzed as part of a package of stabilization policies, since this paper focuses on certain aspects which limit the development of that culture, and proposes a fiscal model which contributes to the development of that culture as a possible tool for the reconciliations of the two parties.

Key words: Culture. Tax culture, Private Business Culture, Tax administration, Redistributive function, Proposed model, Fiscal conciliation.

1. Introducción

Se entiende por cultura en sentido lato o amplio: "... Al conjunto de creencias, pautas de conducta (mental, emocional y práctica), actitudes, puntos de vista, valoraciones, conocimientos, utensilios, arte, instituciones, organizaciones, lenguaje, costumbres, entre otros, compartidos y transmitidos por los miembros de una determinada sociedad. En suma, *Cultura* en ese sentido es lo que los miembros de una determinada sociedad concreta aprenden de sus predecesores y contemporáneos en esa sociedad, y lo que añaden y modifican. Es la herencia social utilizada, revivida y modificada" (Recasens, 1980).

La citada definición de *cultura* pasa a ser solo un preámbulo que no se agota, ni se minimiza, sino más bien se nutre y se amplía a medida que se adicionan nuevos elementos pertenecientes a una realidad específica. Es decir, resulta ser todo un conglomerado de principios sociales y morales que envuelve la realidad de la *cultu-*

ra tributaria y la cultura empresarial, dentro de la cual subyacen variables de pensamiento o posturas que serán discutidas.

La época de la bonanza petrolera donde todos los empresarios contaban con un número cuantioso de facilidades; fue la que constituyó el clientelismo empresarial por un lado, y por el otro la actitud paternalista del ente nacional, intentando sufragar un sin fin de gastos, originando una crisis fiscal que se agravaría con el tiempo hasta el punto de convertirse hoy en día en un colapso fiscal que se necesita remediar.

En etapas como ésta, donde la brecha fiscal se hace cada vez más grande, en la mayoría de los casos, el gobierno nacional se aboca a la aplicación de un conjunto de políticas que garanticen la estabilidad macroeconómica del país, fue lo ocurrido el 16-04-96 en Venezuela (Agenda Venezuela), así como en otros países de América Latina; programa que no resulta fácil para quienes lo aplican, y mucho menos aún para quienes lo soportan, al repercutir los efectos de dichas políticas sobre sus ingresos personales o familiares, como muy bien lo metaforiza Moisés Naim, en su ensayo "*Del Desmantelamiento a la Rehabilitación del Estado*", en donde expresa "... era indispensable una cirugía macroeconómica masiva y dolorosa para salvar al paciente..." (Naim, 1997).

Este tipo de programa debe ir más allá del punto de vista técnico y económico, ya que debe comprender el desarrollo de una estructura administrativa del Estado que conlleve a atender eficientemente la recaudación tributaria, la supervisión bancaria, la regulación de monopolios privatizados, el sector público, el poder judicial; y además considerar la repercusión potencialmente explosiva que se crearía si o se provee a los ciudadanos de una seguridad jurídica junto a una seguridad social y laboral. Todo esto fundamentado en la experiencia de las reformas económicas trazadas en muchos de los países de América Latina, como parte del programa de estabilización para hacer frente a las crisis fiscales sobrevenidas.

En torno a estas prioridades lo más importante es señalar las estrategias e instrumentos que se establecieron. Entre las principales estrategias se enuncia la creación y rehabilitación de las instituciones, reformar la financiación y la prestación de los servicios públicos, elevar la competitividad privada, desarrollar una nueva inserción económica internacional, las cuales se alcanzarán a través de los siguientes instrumentos:

- Reforma de la legislación y de las prácticas laborales.
- Reforma administrativa del sector público.
- Modernización de la administración de justicia.

- Mejoramiento de la capacidad de recaudación de tributos.
- y las tan difíciles privatizaciones.

Las interrogantes que nacen ante todas estas reformas, es no sólo si ¿son o no lo mejor?, sino ¿hasta qué punto somos todos sujetos participantes?, ¿hasta qué punto resulta necesario sacrificarse? y si ¿estaremos todos en igualdad de posiciones o puede resultar distinto el tratamiento de un grupo frente a otro?

Lo cierto es que aún cuando no resulte visible en la práctica, debe surgir una relación igualitaria en los términos de la aplicación jurídica-tributaria entre el Estado, como administrador de los recursos y el ciudadano como contribuyente de esos recursos.

Es así como el Estado Nacional, tiene una doble misión, el ser recaudador de los tributos y redistribuidor de las riquezas acumuladas a través de los mismos, en el sentido de proveer a los ciudadanos de óptimos y eficientes servicios públicos que coadyuven el bienestar social y económico de todo el conglomerado nacional. En tanto que el contribuyente debe aprender a reconocer sus obligaciones frente al Estado.

Asimismo cuando se infiere que *tributo* es la contribución que el ciudadano aporta al Estado, para que lo administre, lo proteja, lo provea en las necesidades colectivas y legitime sus derechos, tanto el uno con respecto al otro se complementan y de su entendimiento cordial podría nacer un verdadero *estado de derecho*, donde el Estado exija ética al contribuyente y el contribuyente a su vez exija ética al Estado.

2. ¿Qué es la Cultura?

Para precisar los conceptos de cultura tributaria y empresarial, se hace necesario retomar nuevamente la definición de cultura. En tal sentido se enuncio que *Cultura* es "... el conjunto de creencias, pautas de conducta (mental, emocional y práctica), actitudes, puntos de vista, valoraciones, conocimientos, utensilios, arte, instituciones, organizaciones, lenguaje, costumbres, entre otros, compartidos y transmitidos por los miembros de una determinada sociedad..." (Recasens, 1980).

La definición precedentemente destaca que el conjunto de creencias, actitudes, valores, conocimientos y costumbres constitutivos de la cultura, son compartidos por los distintos miembros de una determinada sociedad. Esta afirmación, a mi juicio, debe entenderse en el sentido de que tales miembros societarios han "interiorizado" el patrón cultural propio de la comunidad a la que pertenecen, el cual generalmente aceptan con convicción y que, a la postre, les servirá de pauta para asumir

posición crítica respecto a lo que es bueno y lo que es malo, lo que es correcto y lo que es incorrecto y lo que es justo o injusto.

Por supuesto, no todas las personas, aun perteneciendo a una misma sociedad, tienen idénticas formas de pensar, ni similares oportunidades en la vida. Por ello, dependiendo de las capacidades innatas que tengan, de la educación recibida o el medio en el que se hayan desenvuelto, dichas personas tendrán mayor o menor acceso a conocimientos y situaciones que amplíen sus patrones culturales y, consecuentemente, los criterios de valoración posibles ante las realidades concretas a las que hayan de enfrentarse, aun cuando siempre subyacerá en sus mentes un mínimo de cultura que, en la mayoría de las veces, es común a todos los miembros del grupo y que identificará a éste como una unidad perfectamente diferenciada de otras.

Por otra parte, el fenómeno cultural no es inmutable, sino por el contrario, se enriquece día a día por los distintos aportes de los miembros que forman parte de la sociedad, lo que posibilita las modificaciones parciales e incluso totales de dicho fenómeno.

2.1 La cultura como convicción

Como se ha expuesto, la cultura está conformada por un conjunto de creencias, conocimientos y valores que los miembros de una sociedad aceptan como propios, convencidos de la pertinencia de los mismos. Esta convicción no es instantánea, sino, más bien, el resultado de todo un proceso, en el cual, normalmente, la dirigencia juega un papel preponderante, proceso ese que será socialmente exitoso en la medida en la que el modelo a implantar sea apto para satisfacer necesidades individuales y colectivas de índole material y espiritual, dejando a salvo, las odiosas e irremediables diferencias de clase que siempre estarán presentes, por lo menos en el mundo capitalista.

Por la similitud que presentan, permítase parangonar el fenómeno que se comenta con aquel que la filosofía del derecho ha analizado bajo el rótulo de "derecho vigente". En efecto, al explicar lo que es el derecho vigente, se señala lo siguiente: "...para que el nuevo sistema de normas pueda ser considerado como derecho vigente, es menester que en su conjunto consiga un reconocimiento o una adhesión de la mayoría de la comunidad, cuya vida se propone regular. Es cierto que pertenece a la esencia de la juridicidad la dimensión de imperio inexorable o imposición coercitiva; pero esta dimensión se refiere a todas y cada una de las normas de un sistema *vigente*. Ahora bien, para que un sistema, en su conjunto, pueda ser considerado como *vigente*, precisa que se apoye sobre la efectiva voluntad social predomi-

nante; es decir, que cuente con una base real de asentimiento de la mayoría de la colectividad; que constituya una expresión de la predominante manera de pensar y de sentir de los componentes de la sociedad. La raíz de la vigencia de un sistema jurídico no puede consistir en una relación de pura fuerza bruta. Por el contrario, **ha de consistir en una resultante de las voluntades que forman la textura social**" (Recasens, 1980) (Subrayado de la autora).

Todas estas afirmaciones son aplicables al fenómeno cultural que se viene analizando, en cuanto a que el conocimiento, los valores y creencias que configuran a dicho fenómeno requieren, para su definitivo asentamiento en la sociedad ser aceptados como válidos por los miembros de ésta, aceptación que será tanto más efectiva y expedita en la medida en que la dirigencia, sin recurrir a la violencia extrema, con persuasión y dando el ejemplo, convenza a los súbditos de las bondades ínsitas del o de los modelos que deseen implantarse.

2.2 El tributo

Para tratar el punto de la cultura tributaria no basta con saber lo que es la cultura, hay que conocer también el concepto de tributo y lo que éste implica.

La mejor doctrina enseña que por tributo debemos entender a "... las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines" (Villegas, 1980).

Del referido concepto es importante destacar lo siguiente:

- El tributo es una prestación exigida normalmente a los particulares, sean éstos personas naturales o jurídicas, cuando respecto a ellos o a sus bienes se verifica concretamente el presupuesto de hecho previsto por la ley y que da nacimiento a la obligación tributaria. Dicha prestación, en la mayoría de las veces, comporta un sacrificio económico para el contribuyente, quien ve significativamente mermado el patrimonio que le es propio, por efecto de la traslación de parte del mismo a las arcas del sujeto activo del tributo, con lo cual aquél disminuye la posibilidad de adquirir para sí y para los miembros de su familia, bienes y servicios necesarios, e incluso, suntuarios.
- El tributo es unilateralmente creado por el Estado (entendido como Nación, Entidades Federales o Municipios, según sea el caso) mediante órgano del Poder Legislativo, y exigido por el mismo ente estatal o por la persona de derecho público a la que legalmente se hubiere instituido como

sujeto activo de la prestación tributaria. Tanto la potestad tributaria como la posibilidad de exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales están supeditadas al imperio del derecho, por lo que el ejercicio de tales atribuciones tiene que realizarse de conformidad con las previsiones constitucionales y legales que regulen la materia, las cuales tienden a garantizar, mediante el establecimiento de principios y procedimientos, que el tributo como tal y su exigibilidad no pueden, en modo alguno, menoscabar los derechos e intereses de los ciudadanos.

- La institución del tributo está preordenada a la finalidad última perseguida por el Estado de recaudar fondos con el propósito de cubrir los gastos que se requieren para atender las necesidades básicas del colectivo, especialmente en materia de salud, educación, seguridad y defensa, entre otras. Es precisamente la concientización de la población respecto a la finalidad redistributiva del tributo, amén del hecho de que éste tome en cuenta la capacidad contributiva de los individuos, lo que lo hace soportable a éstos. En efecto, el hombre, aunque de espíritu gregario, es egoísta por naturaleza y, por ende, no sacrifica con gusto el interés personal de él y de los suyos por el interés del colectivo; empero no cabe dudas de que si dicho individuo observa que la función redistributiva del Estado se cumple a cabalidad, sentirá, de algún modo que, después de todo, no es en vano el sacrificio patrimonial que comporta el pagar los tributos que le son unilateralmente exigidos. De esto último se puede inferir, por argumento a *contrario sensu*, que si el individuo al que se hace referencia observa que la función redistributiva estatal no es satisfactoriamente cumplida, aquél sentirá extrema repulsión a pagar impuestos, tasas o contribuciones, arriesgándose incluso a evadir el pago de tales exacciones.

3. Cultura tributaria

Tomando como base las definiciones y explicaciones previas con respecto a la cultura y a los tributos, se puede afirmar que la cultura tributaria viene constituida por el conjunto de conocimientos adquiridos por los miembros de una sociedad respecto al fenómeno tributario en su conjunto, así como por la firme creencia de dichos miembros en cuanto a la necesidad de cumplir, aun a despecho de los intereses personales de cada uno de ellos, con las obligaciones tributarias que le son propias, en aras de coadyuvar a la consecución de los fines supremos perseguidos por el Estado mediante la función redistributiva que, jurídica y ontológicamente, le ha sido asignada.

3.1 Definición

No se puede hablar de cultura tributaria si los miembros de la sociedad no tienen, aunque sea de modo incipiente, información respecto al fenómeno tributario, noción esta que involucra no sólo al conjunto de obligaciones y derechos –cualquiera sea la especie de aquéllas y de éstos a cargo o a favor de los contribuyentes, sino también con relación a los procedimientos, los tipos de infracciones y sanciones, los órganos competentes, las facultades y limitaciones de éstos, las estructuras administrativas y jurisdiccionales instituidas para la aplicación de las leyes tributarias y, sobretudo, el conocimiento sobre los fines últimos perseguidos por el Estado mediante la exacción fiscal.

Como ya se afirmó, la cultura no es un fenómeno inmutable, sino que avanza a medida que se va enriqueciendo. Lo mismo cabe predicar con relación a la cultura tributaria, como género que es de la cultura entendida en sentido general. En virtud del anterior aserto, hay quienes afirman que mientras más conocimientos fiscales tenga una población, más avanzada será la cultura tributaria de la misma. Se piensa que si bien esta afirmación tiene mucho de cierto, la misma debe complementarse con el hecho de que, además de la existencia de un saber tributario propiamente dicho, es necesario que los miembros de la sociedad, sea cual fuere la posición o rol que ocupen o desempeñen en la misma, bien en el ámbito privado bien en el público, estén convencidos de las bondades y ventajas que comporta el cumplimiento de los deberes tributarios y que, en base a esa convicción, cumplan efectivamente éstos.

En efecto, por lo que respecta a los contribuyentes, éstos tienen que estar convencidos que existe seguridad jurídica y creer que los tributos que pagan –que de hecho tienen que ser soportables y ajustados a la capacidad contributiva de cada quien– son debidamente utilizados por el Estado en aras de garantizar el bien común, creencia esa que se consolida en la medida en la que aquéllos vislumbran resultados concretos positivos, más aun si tales resultados repercuten positiva y directamente en el patrimonio moral y económico del contribuyente.

Por lo que concierne a los hombres de Estado, especialmente aquéllos que integran la Administración Tributaria, deben estar conscientes e igualmente convencidos de la importancia que tiene ajustar su conducta al imperio de la legalidad, dejando a un lado los intereses mezquinos y la actuación arbitraria e intimidatoria respecto a los contribuyentes, sobretudo de los que mejor cumplen con las obligaciones fiscales que le son propias, haciendo, por el contrario, uso de las potestades y deberes que le son inherentes en su justo límite, los cuales redundaran en la manera de hacer sentir a los habitantes del Estado que hay seguridad jurídica y un verdadero propósito de mejorar el estado de las cosas imperante. Es obvio que la conducta

ponderada y apegada a la legalidad de los funcionarios públicos, bien al momento de fiscalizar o al momento de emitir actos administrativos que afecten la esfera subjetiva de los contribuyentes, crea en éstos una convicción de respeto a la autoridad que sirve de catalizador del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Lo que se acaba de mencionar con relación a los funcionarios públicos, nos lleva de una vez a la conclusión de que éstos, como representantes del Estado, son los grandes responsables de que se fomente la cultura tributaria, mediante el desarrollo de las actividades y políticas que, a lo largo del presente artículo, se analizarán en detalle.

3.2 Factores que limitan el desarrollo de la cultura tributaria

a. La ausencia de una política tributaria

El fenómeno tributario debe responder necesariamente a factores extra-fiscales, vale decir, su materialización involucra elementos teleológicos o finalistas, tales como, el incremento del empleo, la recuperación de la economía, entre otros, sin menoscabar, la satisfacción de las necesidades colectivas, pues éstas le imprimen otro elemento esencial a la tributación, como lo es, el efecto redistributivo. La ausencia de una auténtica y eficaz política tributaria atenta contra el florecimiento de una cultura tributaria.

b. El carácter fiscalista de la tributación

El Estado ha asumido una posición fiscalista como una herramienta compulsiva para enfrentar el déficit fiscal generado por la disminución del ingreso petrolero, una cuantiosa deuda cuyo origen es poco reconocido, y cuyo destino no fue palpable. Esta posición del Estado frena la comprensión y convicción del contribuyente sobre la necesidad y pertenencia de los tributos, habida cuenta que la mayoría de éstos no percibieron beneficios de los ingresos petroleros y del endeudamiento.

c. El binomio funcional recaudatorio-sancionatorio de la administración tributaria

Este binomio debe convertirse en un trinomio funcional en donde la administración tributaria abarque dentro de sus funciones un rol orientador y culturizador a través de programas y/o convenios de divulgación y educación, pues las funciones de recaudación y de aplicación de sanciones *per se*, no da lugar a la cristalización de una cultura tributaria, sino por el contrario a la implantación de una pseudo cultura de evasión y defraudación tributaria.

d. La no preeminencia de la ética sobre el conocimiento técnico tributario

El mero conocimiento técnico-tributario es en la mayoría de los casos, el mecanismo empleado para la evasión y defraudación fiscal, de allí que la administración tributaria debe necesariamente iniciar un proceso de revisión, selección y capacitación de su recurso humano, en aras de lograr la preeminencia de la ética, pues este recurso ocupa un lugar preponderante para la instauración de la cultura tributaria.

La conducta indecorosa de los funcionarios de la administración tributaria trae como consecuencia la resistencia o la contumacia de los contribuyentes a pagar los tributos, ocasionando un sin fin de componendas entre el funcionario y el contribuyente, quienes de común acuerdo se reparten el *botín fiscal, dejando ilusoria la finalidad recaudadora del Estado, puesto que el único que deja de percibir el ingreso es el Fisco*, este hecho es a todas luces inmoral... y es la antítesis de la cultura tributaria.

e. La negación de la relación jurídica-tributaria por parte del Estado

En tal sentido, es común encontrar la afirmación según la cual el Estado crea los tributos, en virtud de su poder tributario o *jus fiscal*, desconociéndose que esta potestad debe realizarse de conformidad con la Ley, vale decir, es por el imperio del derecho que se crean los tributos, y es éste el que le da el carácter jurídico a la actividad tanto de la administración tributaria como órgano del poder ejecutivo, que tiene establecido previamente sus deberes y sus derechos, como al contribuyente.

La negación estriba en darle un carácter absolutista o de imperio a la actividad de la administración tributaria, de allí que ésta, partiendo de la referida posición y valiéndose de medios eminentemente coactivos, arremete contra los contribuyentes desconociendo sus derechos. Este factor es importante, si se parte de la premisa que para que florezca la cultura tributaria debe existir un marco de libertad y respeto mutuo de los derechos de los sujetos tanto activos como pasivos del tributo, y este cambio debe llevar a ambas partes a evitar actitudes radicales, tales como fiscalistas, evasivas y otras.

4. Cultura empresarial

4.1 Definición

A fin de abordar el tema de cultura empresarial, resulta necesario definir el término empresarial. Este se refiere “ al adjetivo perteneciente o relativo a las empresas o a los empresarios ” (Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española, 1984; 540)

Entiéndase por **empresario**: “la persona que ejercita profesionalmente una actividad económica organizada al fin de la producción o del cambio de bienes y servicios.” (Ossorio, 1981; 281)

A los efectos de lograr desarrollar el objeto de este artículo y asumiendo las definiciones de los términos “**cultura**” y “**empresarial**” se puede expresar categóricamente que cultura empresarial “es el conjunto de actitudes y valores aprendidos por las personas dedicadas a la actividad comercial y productiva como forma de vida, producto de un proceso de formación del conocimiento, a fin de alcanzar sus metas planteadas, y/o como consecuencia de un mecanismo de reacción al medio en donde se encuentra inmerso.”

4.2 Características

Históricamente el sector empresarial, está representado por comerciantes, industriales, prestadores de servicios y cualesquiera otras ramas que conforman el sistema capitalista orientados hacia la obtención de metas, en donde el norte está representado por los siguientes aspectos principalmente:

- La obtención de un buen margen lucrativo por la actividad desempeñada.
- El empresario ha buscado el poder escalar un status dentro de la sociedad, para lo cual requiere de una serie de condiciones mínimas que no sólo le permitan alcanzar dicha posición sino mantenerlas y desarrollarlas.
- La actividad empresarial de los entes, ha estado inmersa en la sagrada obligación de atender el cumplimiento del ordenamiento jurídico tributario venezolano. Marco éste que inicialmente estuvo signado por un sistema tributario prácticamente representado por el gravamen aplicado sobre el enriquecimiento generado por las empresas, es decir, el tributo por concepto de Impuesto sobre la Renta.

Posteriormente y a partir de la reforma fiscal iniciada a principios de la década de los noventa, esta obligación se extendió a un tributo complementario del Impuesto sobre la Renta, como lo es el Impuesto a los Activos Empresariales, que además es uno de los tributos más novedosos de América Latina, representado en una primera instancia con la denominación de Impuesto al Valor Agregado (IVA), y actualmente definido como Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor (ICSVM).

5. Confrontación entre la cultura tributaria y la cultura empresarial

Históricamente, desde el nacimiento de la democracia venezolana y hasta los inicios de la década de los noventa, el presupuesto venezolano con que los gobiernos de turno satisfacían sus necesidades de erogación estuvo nutrido en muy buena parte por los cuantiosos recursos económicos provenientes de la tributación aplicada a la industria petrolera nacional. Lo que permite decir que Venezuela ha pasado por etapas muy particulares en su historia económica, que sin duda afectan las acciones a tomar del empresariado en la actualidad.

Durante las décadas citadas, Venezuela fue un país de enormes ingresos, lo cual no obligó al sector empresarial privado no petrolero a participar significativamente en la conformación del presupuesto nacional, a través de cuantiosos aportes fiscales que coadyuvaran al desarrollo del país, sino que fue privilegiado en varios de sus renglones productivos, amén de que existía un aparataje fiscal que no era funcionalmente eficiente y que su aplicación no era efectiva.

En base a las afirmaciones antes señaladas, se puede decir que esta estructura acostumbró al sector empresarial a que no era prioritario el cumplir con estos deberes, ya que no eran imprescindibles, así como le enseñó a manejarlos a su favor; en el mejor de los casos.

Es importante precisar los factores que moldearon la actual cultura tributaria:

a. Tributación basada en finanzas petroleras

La aparente abundancia de recursos, producto de la riqueza ingresada al país por concepto del espectacular negocio petrolero, retrasó sin duda alguna y considerablemente la Reforma Fiscal que necesitaba el país, debido a que imperaba un sentimiento de aparente satisfacción de necesidades.

b. Actitud del sector empresarial-privado

La poca contribución del sector empresarial-privado ha estado signado por un cumplimiento de la obligación tributaria basada principalmente en el temor de los efectos de la aplicación por parte del Fisco Nacional del conjunto de sanciones y sus accesorios, y no por la convicción de ayudar a satisfacer los crecientes y abundantes gastos nacionales.

La ausencia de la contribución generalizada por el resto del sector empresarial privado, afianzaba el resentimiento de los que si la acataban, profundizado aún mas

por la no obtención o resarcimiento del tributo cancelado al Estado Venezolano o con buenos servicios públicos, buen estado de las vías de comunicación, seguridad social y de los bienes, y educación.

Esta posición concebida, erradamente o no, ha predominado en el comportamiento y desenvolvimiento del empresariado venezolano.

c. Presencia física o moral de los funcionarios fiscales encargados de verificar el buen cumplimiento de la obligación tributaria

La primera ha estado orientada hacia la creciente corrupción de algunos de los funcionarios fiscales en aceptar del empresariado privado no petrolero, cuantiosas sumas de dinero con el compromiso de no objetar las violaciones de la Ley u objetar sólo una parte insignificante a fin de que no representara un impacto importante en las finanzas empresariales. Esta actitud se traduce en que las normas tributarias que dan origen y nacimiento al cobro monetario o resarcimiento patrimonial causado al fisco nacional y representado por sanciones y sus accesorios, se conviertan prácticamente en letra muerta del ordenamiento jurídico tributario, puesto que el marco jurídico en ese campo se convirtió en ineficaz e inaplicable.

La segunda sin duda alguna apuntó hacia la tardanza del fisco nacional en practicar las debidas y oportunas fiscalizaciones.

d. Estructura Administrativa

El hecho de tener en un principio, una administración tributaria arcaica, lenta y poco eficiente, sin rumbo establecido a largo plazo, que favoreciera a grupos económicos y políticos, lo cual mostraba un panorama nada alentador, descartó el hecho de que se generara una conciencia generalizada al cumplimiento de obligaciones y un sentimiento de pertenencia al país, sino por el contrario de irrespeto en algunos sectores y resentimiento en otros.

Es para la década de los noventa cuando Venezuela presenta otra faceta, caracterizada entre otras cosas por:

- Disminución del ingreso petrolero junto a una cuantiosa deuda, cuyas condiciones en las que fue obtenida son discutibles, y cuyo destino no es fácilmente palpable.
- Una crisis política y social, pérdida de valores y sin líderes que la acompañen.
- Inestabilidad del sistema.

Considerando todo ello, se tomó como solución primaria, el elaborar un plan de acción, de reforma estructural y si cabe decirlo, de volver a crear un *sistema tributario, lo que se conoció como: “ El Plan de Modernización y Reforma de la Administración Tributaria ”*. A continuación se describirá en forma sucinta sus puntos más álgidos y la impresión que causó sobre el empresariado, luego de la reforma:

1. Rechazo : Resultó ser la primera reacción de este sector al verse obligado a subsanar con su aporte el déficit fiscal presente producto de errores pasados en donde él no tuvo participación.

2. Onerosa: La reforma tributaria implantada va acompañada en esta oportunidad de un conglomerado sancionatorio oneroso para el empresariado que puede afectar su flujo de efectivo, en caso de ser éste sancionado.

3. Personal: Debido a la poca capacitación del personal que conformaba el anterior sistema tributario se capacitó a un conjunto de personas sin vicios en un ambiente laboral que le favoreciera, que a su vez proporcionará una imagen fresca, renovada y limpia.

La primera impresión fue positiva, pero se ha venido observando que de la buena imagen que se había formado del personal miembro de la administración tributaria, ha pasado a una posición caracterizada por la represión del funcionario hacia el contribuyente, en muchos casos contradictorias, llegando al extremo de que el sujeto pasivo se sienta perseguido y continuamente cuestionado en el cumplimiento de sus obligaciones para con el Fisco. Tal actitud extremista está conduciendo a que nazca de nuevo un sentimiento de rechazo, en primera instancia hacia el primer punto de contacto entre el empresariado y el fisco.

Pudiera hablarse de una actitud fiscalista refiriéndose a aquella en donde sólo se busca un elemento que pueda dar origen a una sanción a cómo dé lugar, aun a pesar de caer en incongruencias legales. Lo cierto es que la administración tributaria debe estar vigilante ante el surgimiento de estas situaciones, para poder lograr y mantener el respeto y prestigio de los funcionarios públicos actuales, que perrnita una buena imagen institucional.

El flagelo político que ha empezado a introducirse en la designación de los funcionarios del SENIAT, sin duda alguna contribuirá negativamente en los esfuerzos realizados hasta el momento. No sólo por el desprestigio de ellos en la eficacia del manejo de los recursos económicos, sino porque convertirán al proyecto SENIAT en el antiguo Ministerio de Hacienda.

4. Estructura: Resulta necesario recalcar que el contribuyente-empresario, se ve sumergido en una heterogeneidad de deberes formales aunado a la obligación

de enterar tributos, lo que le da una visión a la tributación de complicada y engorrosa.

5. Falta de información: Se ha venido impartiendo una campaña intimidadora mas que informativa y/o concientizadora, lo que hace sentir al empresariado acorralado, obligado, más no le inspira un deseo de colaboración, un sentimiento arraigado a sus deberes y obligaciones tributarias.

6. Inseguridad Jurídica: Conjuntamente con la reforma del sistema judicial venezolano que se vislumbra, el empresariado se ve sumergido en una inseguridad jurídica, junto a los elementos de falta de información con relación a las significativas sanciones legales que se traducen en altos costos para el empresariado.

6. Modelo propuesto

Para poder desarrollar una verdadera "*Cultura Tributaria*" surge la necesidad de llevar a cabo un proceso de transformación en dirección a los esfuerzos de los sujetos involucrados en la relación jurídico-tributaria: *Sujeto Activo y Pasivo*. No se puede pretender exigir resultados positivos sólo por que se ejecuten los mejores planes o se implemente toda la normativa desarrollada con y después de la creación del SENIAT, olvidando el hecho de que estamos inmersos dentro de un entorno económico-social muy complejo y particular, y que existe una mentalidad característica propia de nuestro país mantenida durante muchos años a la sombra de la renta petrolera.

Se considera que en el proceso de reforma se han realizado grandes aportes técnicos para el funcionamiento efectivo propio del sistema de recaudación, plasmados en las resoluciones emitidas por el Ministerio de Hacienda sobre las Competencias y Funcionamiento del Órgano Recaudador, lo cual constituye un gran aporte, que no puede ser menospreciado, por el contrario, debe velarse por su cumplimiento y mejoramiento. Esto, sin lugar a dudas, es el punto de arranque para mejorar la imagen de esta institución ante la comunidad.

Asimismo, es necesario ir mas allá que fijarse metas de recaudación y de cumplirlas a como de lugar, deben estos planes de acción estar acompañados de una propuesta que sin dejar de actuar dentro del ordenamiento jurídico vigente, debería comprender entre otros los siguientes tópicos:

- Desarrollar programas de divulgación e instrucción tributaria que contribuyan a suministrar oportunamente la información tributaria y promover el conocimiento y cumplimiento de las normas que regulan los tributos internos y aduaneros a través de los medios de comunicación, y

que además coadyuven a cambiar el comportamiento de los sujetos pasivos ante el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Dentro de lo antes mencionado, cabe resaltar la necesidad de que se implanten programas de educación tributaria hacia los contribuyentes, que tienda a crear una conciencia cívico-tributaria. Este consistirá en la creación de un programa educativo, que abarque los colegios y liceos a través de charlas dirigidas por los maestros con la colaboración informativa de los funcionarios del SENIAT, y a las empresas directamente, adaptándose a sus necesidades particulares.

- Crear un programa de atención al contribuyente que reúna las características de idoneidad, eficiencia y brevedad para la rápida y expedita solución de las inquietudes o problemas de los contribuyentes y responsables.
- Diseñar una campaña publicitaria de concientización o aceptación tributaria, donde se destaque la necesidad de cumplir con las obligaciones tributarias, en virtud del beneficio social que se obtendría si se reverten estos ingresos, en actividades para uso de la comunidad, tales como: dotar de insumos a los centros hospitalarios, mejorar las condiciones de limpieza y ornato de la ciudad, modernizar los principales servicios públicos, e invertir en la seguridad personal, vigilancia y policía en zonas urbanas.
- Adiestrar en forma continua al recurso humano que labora dentro de la Administración Tributaria, a través de cursos especializados de índole tributaria, con la finalidad de elevar su grado de conocimiento con respecto a todas las situaciones o casos que pueden presentarse en la aplicación de la norma tributaria. En la medida que el personal humano sea más capacitado, resultará más acertada la evaluación que se haga de los presupuestos legales tributarios.
- Procurar descongestionar el sistema tributario nacional, siguiendo la tendencia mundial de reducir el número de impuestos, a fin de hacerlo menos engorroso y complicado y tendiente a convertirlo en expedito y eficaz. A través de la simplificación de los impuestos, se facilita el control administrativo y el cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente.
- Desde el punto de vista del empresario, este deberá realizar mayores inversiones en la formación de personal técnico especializado en el área tributaria y hacer un seguimiento de las jornadas informativas realizadas por el SENIAT, como parte de su política financiera, debido a lo significativo que resulta estar preparado frente a cualquier situación inesperada.

Aun cuando se piensa, que el modelo que se propone crea las bases para la formación de una verdadera *cultura tributaria*, no se debe obviar que para alcanzarla de modo definitivo, juega un papel fundamental el rol de la función redistributiva del Estado y la voluntad del contribuyente de cumplir con los deberes tributarios.

En efecto, si el contribuyente percibe que los servicios prestados por el Estado son deficientes y que de ningún modo obtiene beneficios de ellos, difícilmente llegará a concebir el deber de pagar tributos, como un sacrificio que a la larga redundará directa o indirectamente en beneficio propio y en el de su familia.

Si bien es cierto que el empresariado vive inconforme con el pago de su contribución al Fisco Nacional, por representar una disminución de su riqueza patrimonial o capacidad de compra, ya que para algunos de ellos no es considerado el sistema tributario justo, a la inversa de algunos sectores de la población que salen beneficiados con su aplicación y lo consideran absolutamente justo. En síntesis, el Estado clama por la voluntad del empresario y el ciudadano común para cumplir con sus obligaciones tributarias y el empresario clama de igual manera la voluntad de los miembros de ese Estado para redistribuir los ingresos fiscales en aras del beneficio o bienestar colectivo.

Habrá cultura tributaria en la medida que nos identifiquemos con la realidad que nos rodea y más aun hasta el punto en que todos los agentes intervinientes tengan claro su cuota parte de contribución. De resultar así se podrá disfrutar de un Sistema Tributario óptimo que cumpla cabalmente sus objetivos supremos, sin temor de perjudicar a sus integrantes.

Referencias bibliográficas

Libros

- OSSORIO, Manuel. (1981). Buenos Aires. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Editorial Heliástica, S.R.L.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (1984). Diccionario de la Lengua. Vigésima Edición. Tomo I.
- RECASENS SICHES, Luis. (1961). Filosofía del Derecho. México. Segunda Edición. Editorial Porrúa, S.A.
- VILLEGAS, Héctor. (1980). Buenos Aires, Argentina. Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario. Editorial de Palma.

Revistas periódicas

- NAIM, Moisés. (1995). "Del Desmantelamiento a la Rehabilitación del Estado". Debates IESA. Número 2. Octubre-Diciembre.

*La cultura tributaria frente a la cultura empresarial:
propuesta para alcanzar una conciliación fiscal/ Hernández, R.*

Informes técnicos

MISION Y VISION DEL SENIAT. Plan Estratégico Julio 1996 - Diciembre 1997. Palabras del Superintendente Nacional Tributario. Ediciones SENIAT. Caracas, Agosto 1996.