

La figura del contador público en la determinación del impuesto sobre sucesiones

Rodríguez R., Suail M.

Recibido: 11-11-16 - Revisado: 11-12-16 - Aceptado: 22-03-17

Rodríguez R., Suail M.
Licenciada en Contaduría Pública
Abogada
Universidad de Los Andes, Venezuela
suail.rodriguez@gmail.com

La presente investigación tiene por objeto analizar la importancia de la participación de los profesionales de la contaduría pública en la determinación del impuesto sobre sucesiones, previo análisis de los elementos que lo conforman. Es una investigación cualitativa con diseño documental y de campo, no experimental-transversal-descriptiva. Se aplicó un instrumento de recolección de datos, tipo cuestionario, compuesto de preguntas dicotómicas, de selección simple, y de desarrollo, para valorar el conocimiento del contador público sobre la determinación del impuesto sobre sucesiones. De los resultados obtenidos se concluye, en términos generales, que los contadores públicos no poseen conocimiento para figurar como profesionales en la determinación del impuesto sobre sucesiones. Al revisar las respuestas brindadas se evidenció el bajo conocimiento y poca experiencia en el proceso de determinación y declaración del impuesto sobre sucesiones, lo cual se puede considerar como una debilidad profesional para los contadores públicos en ejercicio.

Palabras clave: Impuesto sobre sucesiones; determinación; hecho imponible; base imponible; contador público; conocimiento.

RESUMEN

The purpose of the present investigation is to determine the importance of the participation of a public accountant in the determination of Inheritance Tax, after analyzing the elements that make it up. It is a qualitative research with documental and field design, not experimental-transversal-descriptive. A data collection instrument was used, consisting of dichotomous, simple selection, and development questions, to assess the knowledge of the Public Accountant about the determination of the Inheritance Tax. From the results obtained it is concluded, in general terms, that public accountants do not possess knowledge to appear as professionals in the determination of Inheritance Tax. In reviewing the answers provided, the low knowledge and little experience in the process of determination and declaration of Inheritance Tax was evidenced, which can be considered as a professional weakness for the public accountants in charge.

Keywords: Inheritance tax; determination; Taxable event; Tax base; Certified Public Accountant; knowledge.

ABSTRACT

1. Introducción

El presente trabajo tiene su base en el estudio de la norma jurídica, de doctrinas enmarcadas en la materia y en consultas realizadas, bajo un diseño de investigación analítica de campo, dirigida a profesionales de la contaduría pública sobre su conocimiento del impuesto sobre sucesiones.

La presente investigación se desarrolló de la siguiente manera: Se presentó la problemática derivando en sus respectivos objetivos, una breve descripción teórica sobre el tema en cuestión, se mostró la fórmula empleada para el cálculo del impuesto sobre sucesiones, la metodología, los resultados y por último las respectivas consideraciones finales.

2. Problemática

El impuesto sobre sucesiones representa un gravamen patrimonial, que al igual que los demás tributos, les ha sido impuesto a los ciudadanos que son beneficiados por la adquisición de la propiedad, en forma gratuita de un bien, al transferirse la titularidad de las relaciones jurídicas de carácter patrimonial por causa de muerte. Razón por la cual esta transmisión gratuita de derechos, es gravada con el respectivo impuesto en los términos que establece la ley, con el objeto de que se compense al Estado esa cuota económica que le corresponda según los bienes a ser gravados, con el fin de

contribuir de acuerdo al principio de generalidad con su cuota tributaria.

De acuerdo al anteriormente expuesto, la presente investigación está orientada al análisis de la importancia de la participación de los profesionales de la contaduría pública en la determinación y declaración del impuesto sobre sucesiones; conocer su esencia y fomentar el interés de saber cuál es su fundamento legal, todo, con fin de mejorar la calidad de la profesión. Para ello se parte de la comprensión del impuesto, los elementos que lo conforman, la base legal del mismo, y su determinación. Para ello se plantean los siguientes objetivos:

Objetivo general

- Analizar la importancia de la participación de los profesionales de la contaduría pública en la determinación y declaración del impuesto sobre sucesiones.

Objetivos específicos

- Describir los elementos que conforman el impuesto sobre sucesiones.
- Examinar las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999).
- Determinar el conocimiento de los contadores públicos en la determinación y declaración del impuesto sobre sucesiones.

3. El impuesto sobre sucesiones

Para desarrollar la noción de impuesto, lo primero que surge es la palabra "imposición" que recae sobre un sujeto pasivo, o bien como lo define Villegas, (2002; p.157) es "el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hechos imponibles), situaciones éstas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores.", de lo que se comprueba que es un compromiso de carácter tributario aplicado a ciertos sujetos, calificados como sujetos pasivos, para que satisfagan la cuota económica que les corresponde de acuerdo a la ley, para sostener los fines del Estado, es decir, sin esperar percibir contraprestación directa por su pago.

Hoy en día, está vigente la última reforma de la ley especial “Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos” publicada en Gaceta Oficial N° 5.391 de fecha 22 de Octubre de 1999. Cabe destacar que el reglamento de esta ley no existe, y se debe atender a demás que las sanciones referidas a esta ley están regidas por el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial N° 6.152 extraordinario, de fecha 18 de Noviembre de 2014.

El impuesto sobre sucesiones al igual que los otros tributos, tiene su origen o hecho imponible que lo materializa, siendo éste cuando ocurre un tráfico patrimonial, es decir, cuando se genera la transmisión y adquisición de la propiedad por medio de la sucesión, que como lo establece el Código Civil de Venezuela (2009) en su artículo 796 “La propiedad y demás derechos se adquieren y transmiten por la Ley, por sucesión, por efecto de los contratos.”, así que para definir qué se entiende por sucesión, Sojo, (2011; p. 566) aclara que se trata de uno de los modos instaurados por ley, de adquirir y transmitir la propiedad y demás derechos, generando a su vez y de manera inmediata una deuda tributaria para con el Estado, ya que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) señala en su artículo 133 “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.”

De manera que, el impuesto sobre sucesiones, como se hizo mención anteriormente, se encuentra regido por su ley especial; Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999), la cual señala en su artículo 2 como sujetos pasivos de este impuesto, los beneficiarios de herencias y legados que comprendan bienes tanto muebles como inmuebles, derechos o acciones, dentro del territorio nacional, que han de tributar de acuerdo a la proporción hereditaria que les corresponda de la sucesión adquirida por derecho. De esto se desprende, se trata de un impuesto de carácter progresivo y personal, de esa manera lo describe Colmenares, (2003; p. 56) “El impuesto sobre sucesiones es un impuesto personal, entendiéndose por tal, aquel que afecta al sujeto pasivo en función de su capacidad contributiva y sus especiales condiciones personales...”; el sujeto pasivo, llamado heredero, debe responder ante el pago de esta obligación de

manera individual y exclusivamente de la cuota de impuesto que recae de acuerdo a la proporción de la parte de su herencia, tal como lo señala el artículo 4 de la ley especial.

4. Elementos del impuesto sobre sucesiones

El impuesto sobre sucesiones fundamenta su existencia en el evitar la concentración de patrimonio en un sujeto, sin que contribuya con el gasto público del Estado, por esa porción de riqueza que recibe y excede de su patrimonio original, por una transmisión gratuita, de conformidad con el hecho que da origen al mismo. Por lo tanto, cabe analizar los elementos que componen este impuesto, a fin, de ser considerados al momento de determinar la cuantía.

Colmenares, (2003; p.57) divide los elementos de dos grupos: cualitativos y cuantitativos, los cuales se explicaran a continuación:

4.1. Elementos cualitativos

4.1.1. Materia imponible: Elemento económico, constituido por la cuota parte líquida de los bienes muebles, inmuebles, rentas, derechos o acciones que recibe el heredero.

4.1.2. Hecho imponible: Constituye la muerte del causante, momento en que se transfiere la propiedad a los herederos, ya convirtiéndose en sujetos pasivos del impuesto.

4.1.3. Sujeto imponible: El contribuyente; siendo en la sucesión abintestato los herederos, y en la sucesión testamentaria, el llamado legatario; en ambos casos sujetos pasivos con responsabilidad individual sobre la cuota personal de lo recibido. El Código Orgánico Tributario (2014) establece en su artículo 24 que los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido (causante) serán ejercidos, o en su caso, cumplidos por el sucesor a título universal (herederos), sin perjuicio del beneficio de inventario. Y los derechos del contribuyente fallecido transmitido a sus legatarios serán ejercidos por éstos.

4.2. Elementos cuantitativos

4.2.1. Base imponible: Cuota líquida que le corresponde pagar a los herederos o legatarios. En el caso de los últimos, la base imponible estará representada por el valor del mercado del legado, así lo dispone la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás

Ramos Conexos (1999) en su artículo 17 “La cuota líquida del legatario se calculará por el valor del bien o los bienes que forman el legado, habida cuenta de las exoneraciones que le beneficien como tal.”. Siendo el valor de los activos que se tomará, aquél valor del mercado, vigente al momento de ocurrir la apertura de la sucesión, tal como lo dispone el artículo 23 *ejusdem*.

En el caso de los herederos, el artículo 15 *ejusdem*, por su parte señala “El patrimonio neto dejado por el causante se determinará restando de la universalidad de los bienes que forman el activo, la totalidad de las cargas que forman el pasivo, con las reglas y limitaciones establecidas en esta ley. En la determinación del patrimonio neto hereditario no se incluirán los bienes exentos, ni los desgravados”, así que, la cuota líquida del heredero se calculará partiendo del patrimonio neto dejado por el causante, tal como lo dispone el artículo 16 *ejusdem*.

Otro aspecto importante que se debe tomar en cuenta sobre este elemento es el espacio en el que se debe formular su declaración. El artículo 5 de la ley especial señala “El Impuesto sobre herencias y legados se causa donde estén situados los bienes gravados y en el momento de la apertura de la sucesión, si los bienes se encontraren ubicados en jurisdicciones distintas el lugar se determinará por el asiento principal de los intereses del causante, o en su defecto, por la ubicación de cualquiera de ellos.”

4.2.2. Tarifa: El artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999) dispone que el impuesto sobre sucesiones se calculará sobre la parte líquida que corresponda a cada heredero o legatario según sea el caso, de acuerdo a la tarifa progresiva graduada tipificada por ella. Igualmente el artículo 7 *ejusdem* presenta la Tarifa aplicable a la fracción de la parte neta o Líquido Hereditario Gravable partiendo de 15 Unidades Tributarias (UT) hasta señalar la alícuota aplicable a partir de 4.000,01 Unidades Tributarias (UT) de Líquido Hereditario Gravable. A continuación se presenta el cuadro de aplicación para calcular la tarifa:

Cuadro 1
Tarifa aplicable a la fracción de la parte neta heredada

INDICACIÓN DE PARENTESCO	HASTA 15 U.T.	15,01 y 50 U.T.	50,01 y 100 U.T.	100,01 y 250 U.T.	250,01 y 500 U.T.	500,01 y 1.000 U.T.	1.000,01 y 4.000 U.T.	A PARTIR 4.000,01 U.T.
1° ASCENDENTES DESCENDENTES CONYUGE E HIJOS ADOPTIVOS	1%	2.5%	5%	7.5%	10%	15%	20%	25%
SUSTRAENDO		0,23	1,48	3,98	10,23	35,23	85,23	285,23
2° HERMANOS SOBRINOS POR DERECHO DE REPRESENTACIÓN	2.5%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	40%
SUSTRAENDO		0,38	2,88	7,88	20,38	45,38	95,38	495,38
OTROS COLATERALES DE 3ER GRADO Y LOS DE 4TO GRADO	6%	12.50%	20%	25%	30%	35%	40%	50%
SUSTRAENDO		0,98	4,73	9,73	22,23	47,23	97,23	497,23
AFINES, OTROS PARIENTES Y EXTRAÑOS	10%	15%	25%	30%	35%	40%	45%	55%
SUSTRAENDO		0,75	5,75	10,75	23,25	48,25	98,25	498,25

Fuente: Adaptado de la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999), artículo 7.

5. Determinación del impuesto sobre sucesiones

Ya analizados los elementos que componen el impuesto sobre sucesiones, es importante resaltar cómo determinar la cuota líquida que le corresponde al sujeto pasivo pagar, pero para ello primero se debe definir cuál es el líquido hereditario que está sujeto a gravamen, que como señalan los artículos 15, 16 y 17 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999) será el resultado de restar a la universalidad de los bienes que forman el activo, la totalidad de las cargas que conforman el pasivo, excluyendo los bienes exentos y exonerados o todo aquello que no esté sujeto a impuesto, lo cual se puede ejemplificar bajo la siguiente ecuación:

Cuadro 2
Base imponible del impuesto sobre sucesiones
Para sucesiones "Ab-intestato"

$$LHG = AHN - P$$

donde:

LHG= Líquido Hereditario Gravable

AHN= Activo Hereditario Neto

P= Pasivos u obligaciones

Ahora bien, para determinar el AHN:

$$AHN = PHB - EXCL$$

donde:

PHB= Patrimonio Hereditario Bruto

EXCL= Partidas excluibles – exenciones – exoneraciones - no sujetas

Fuente: Diseño propio, con base en lo presentado por Colmenares, (2003; p. 80)

Cuadro 3
Base imponible del impuesto sobre sucesiones
Para sucesiones "Testamentaria"

$$LHG \text{ o } LEG = AHN \text{ o } LEG - P$$

donde:

LHG o LEG= Líquido Hereditario Gravable o Legítima

AHN o LEG= Activo Hereditario Neto o Legítima

P= Pasivos u obligaciones

Ahora bien, para determinar el AHN:

$$AHN \text{ o } LEG = PHB - LEGDOS - EXCL$$

donde:

PHB= Patrimonio Hereditario Bruto

LEGDOS= Legados testamentarios

EXCL= Partidas excluibles – exenciones – exoneraciones – no sujetas

Fuente: Diseño propio, con base en lo presentado por Colmenares, (2003; p. 80)

De lo anterior se puede entender que consiste en efectuar el conjunto de actos que han de demostrar la existencia de un crédito tributario a favor del Estado, es decir el líquido hereditario gravable, como resultado de la diferencia entre el total del activo hereditario neto que para el momento de la apertura de la sucesión estaban a nombre del causante, de manera que se debe deducir todas aquellas partidas exoneradas o exentas que no se encuentren sujetas al gravamen del impuesto, tal como lo disponen los artículos 8, 9 y 10 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999).

6. Declaración del impuesto sobre sucesiones

Hasta la sección anterior se ha presentado un marco de referencia de cómo se determina el impuesto parte para determinar el impuesto sobre sucesiones. Ahora, sobre la declaración del impuesto, se partirá de lo que establece la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) en su artículo 133; del deber de pagar impuestos, tasas y contribuciones que tiene toda persona con el fin de coadyuvar con los gastos públicos, de lo que se desprende que los contribuyentes tienen la obligación de determinar, autoliquidar y pagar el tributo resultante del hecho imponible en que incurre, como lo señala Colmenares, (2003; p.133). Razón por la cual, por analogía, siguiendo los preceptos constitucionales, la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999), tipifica en su artículo 27:

A los fines de la liquidación del impuesto, los herederos y legatarios, o uno cualquiera de ellos, deberán presentar dentro de los ciento ochenta (180) días siguientes a la apertura de la sucesión una declaración jurada del patrimonio gravado conforme a la presente ley.

Del artículo precedente, se desprende que se trata de una declaración *bonafide*, ya que la determinación así como la declaración del impuesto será ejercida por los mismos herederos o legatarios, en un plazo de 180 días hábiles, de conformidad con el artículo 10 del Código Orgánico Tributario (2014), a partir de que se genere el hecho imponible. La declaración deberá ser presentada en un formulario que será diseñado por el Ministerio del Poder Popular de Finanzas, así lo señala el artículo 30 *ejusdem*.

Igualmente para la autoliquidación de impuesto, el artículo 36 de la ley especial dispone que la autoliquidación del impuesto será desarrollada por los herederos y legatarios en el mismo formulario de la declaración, fundamentándose en el contenido de la misma.

Respecto al formulario de declaración y liquidación del impuesto sobre sucesiones el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) dictó la Providencia Administrativa N° 050, publicada en Gaceta Oficial N° 40.216, de fecha 29 de Julio de 2013 en la que se dispuso el deber de los herederos y legatarios de presentar electrónicamente las declaraciones del impuesto sobre sucesiones. A partir de la mencionada providencia administrativa toda declaración sucesoral deberá efectuarse a través del portal fiscal www.seniat.gob.ve, cumpliendo con las especificaciones técnicas señaladas en su artículo 1.

El artículo 3 de la providencia administrativa N° 050, dispone sobre la forma de realizar el pago del impuesto que una vez efectuada la declaración sucesoral a través del portal fiscal, el mismo arroja el impuesto a pagar y el contribuyente puede optar por pagarlo, de igual forma, electrónicamente o imprimir la planilla arrojada por el sistema y efectuar el pago en las Oficinas Receptoras de Fondos Nacionales.

El artículo 8 de la providencia administrativa N° 050, dispone que el contribuyente, luego de haber presentado su declaración y haber cumplido con el pago del impuesto, presentará ante la Gerencia Regional de Tributos Internos del domicilio que le corresponda, el formulario emitido por el sistema y el comprobante de pago para su verificación y emisión del certificado de solvencia o liberación, si es el caso. Lo dispuesto en este artículo está en concordancia con lo señalado en el artículo 45 de la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999) "Después de efectuada la recaudación del impuesto o de haberse declarado su exoneración o extinción en los casos determinados por esta ley, la administración entregará a los contribuyentes un certificado de solvencia o liberación".

7. Metodología

Dado que el objeto de la investigación es analizar el conocimiento

del contador público sobre la determinación del impuesto sobre sucesiones, la investigación es en su diseño de tipo cualitativa, documental y de campo, no experimental-transversal-descriptiva, debido a que se trata de observar una situación ya existente, frente a la cual no se tiene control sobre las variables que dieron origen a ella, igualmente la recolección de datos se llevó a cabo en un momento determinado, y se analizaron los valores en que se manifiestan las variables (Hernández, Fernández y Baptista, 2003; ps. 267, 270 y 273).

La población objeto de estudio son los contadores públicos colegiados, en ejercicio, y para la determinación de la muestra se empleó el muestreo no probabilístico por conveniencia o intencionado, debido a la importancia de la necesidad de información para el estudio y la facilidad de acceso del investigador a esta fuente, que de acuerdo a como lo señala Tamayo (1994; p. 118), este tipo de muestreo permite, a partir de un conocimiento previo de las características que cumple la población, realizar una selección de elementos que sea representativa para el objeto de estudio. El tamaño de la muestra fue de doscientos cuarenta y cinco (245) profesionales de la contaduría pública, a los que se envió el instrumento de recolección de datos, tipos de encuesta, por medio electrónico, recibiendo respuesta de veintitrés (23) contadores públicos colegiados.

El instrumentos de recolección de datos diseñado para el estudio consta de diecisiete (17) preguntas, de las cuáles diez (10) son dicotómicas, tres (3) son de selección simple, y cuatro (4) son de desarrollo.

8. Análisis de los resultados

Los resultados de la aplicación del instrumento de recolección de datos para el análisis del conocimiento del contador público sobre la determinación del impuesto sobre sucesiones, se presentan a continuación:

Los resultados se encuentran divididos por grupos de acuerdo a: Ámbito y experiencia laboral; conocimiento sobre el impuesto sobre sucesiones: marco legal, hecho imponible, base imponible, declaración, sanción y prescripción.

8.1. Ejercicio profesional del contador público y experiencia.

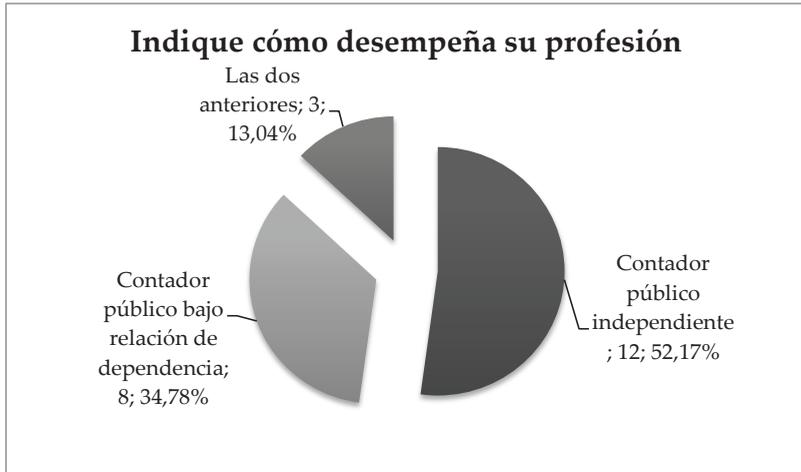


Gráfico 1. Desempeño de la profesión. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

De la participación total de los profesionales en contaduría pública, el mayor porcentaje (34,78%) corresponde a contadores públicos que trabajan bajo relación de dependencia, seguido de los que laboran en el libre ejercicio de la profesión, y por último (13,04%), profesionales que pertenecen a los dos ámbitos laborales.



Gráfico 2. Ámbito de trabajo del contador público. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

El mayor porcentaje de los contadores públicos que trabajan bajo relación de dependencia, pertenecen al sector privado (63,64%).

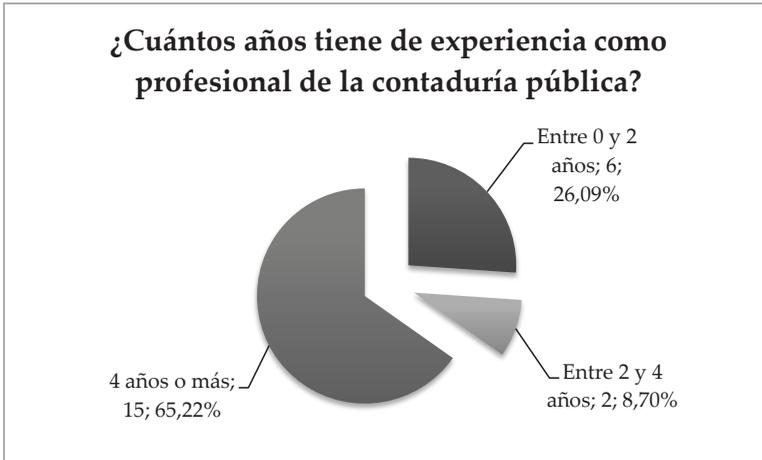


Gráfico 3. Años de experiencia. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

Se trata de profesionales que en su mayor porcentaje tienen una experiencia profesional mayor de 4 años (65,22%).

8.2. Conocimiento del impuesto sobre sucesiones



Gráfico 4. Conocimiento acerca del impuesto. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación

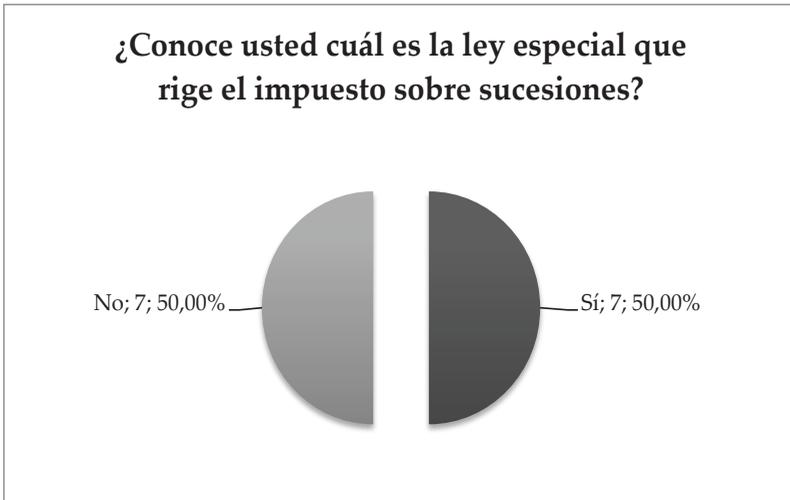


Gráfico 5. Conocimiento sobre la ley especial del impuesto sobre sucesiones. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

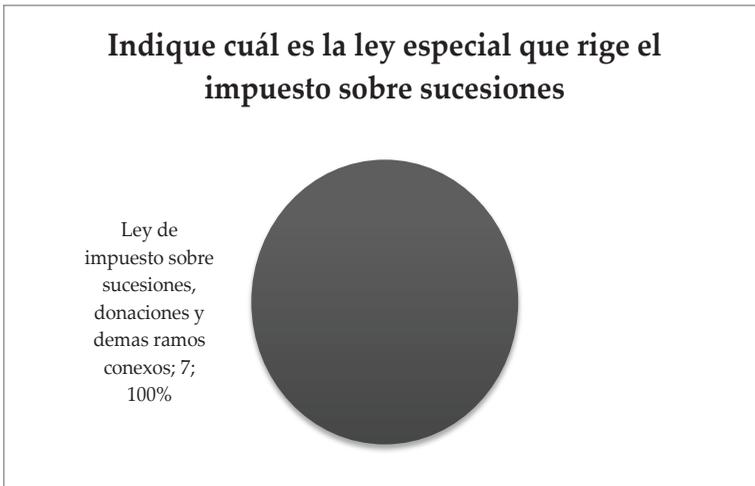


Gráfico 6. Cuál es la ley especial del impuesto sobre sucesiones. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

De la participación total, si bien, se obtuvo respuesta de que 60,87% tiene conocimiento sobre el impuesto sobre sucesiones, es menor el porcentaje de los que no poseen conocimiento al respecto, sin embargo, de los contadores públicos que respondieron afirmativamente, solo la mitad (50%) conoce cuál es la ley especial

que rige la materia, de lo cual se infiere que la otra mitad solo posee un conocimiento superficial del impuesto sobre sucesiones, pues tal vez conozca de qué se trata pero no maneja la materia a mayor profundidad.

8.3. Conocimiento sobre el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones

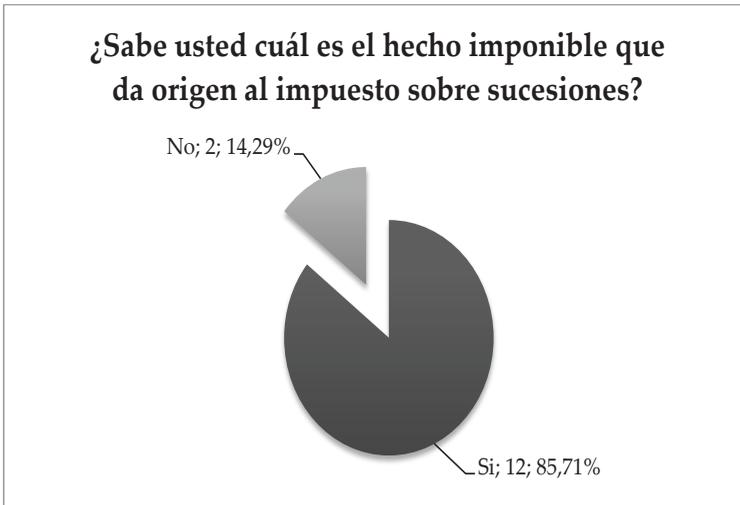


Gráfico 7. Hecho imponible que origina el impuesto. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.



Gráfico 8. Cuál es el hecho imponible que origina el impuesto. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

De los contadores públicos que afirmaron conocer el impuesto sobre sucesiones, 85,71% declara conocer el hecho imponible que da origen a éste. Sin embargo, al consultarles cuál es el hecho imponible, 41,67% respondió de manera correcta.

8.4. Conocimiento sobre la base imponible del impuesto sobre sucesiones

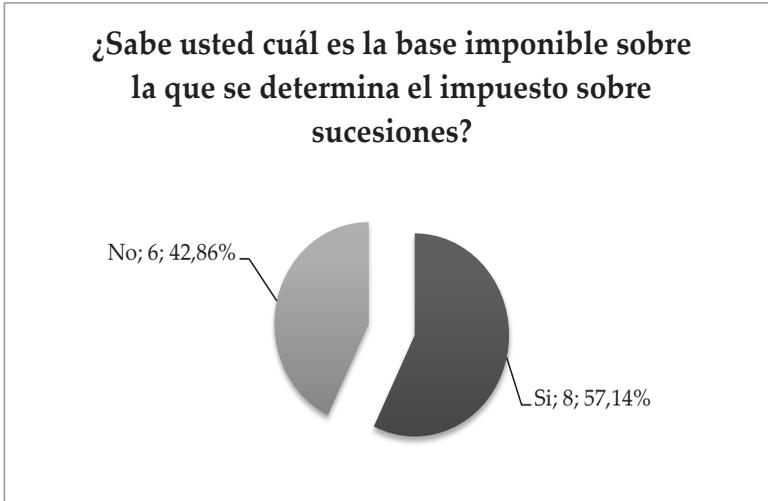


Gráfico 9. Conocimiento sobre la base imponible para la determinación del impuesto.
 Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

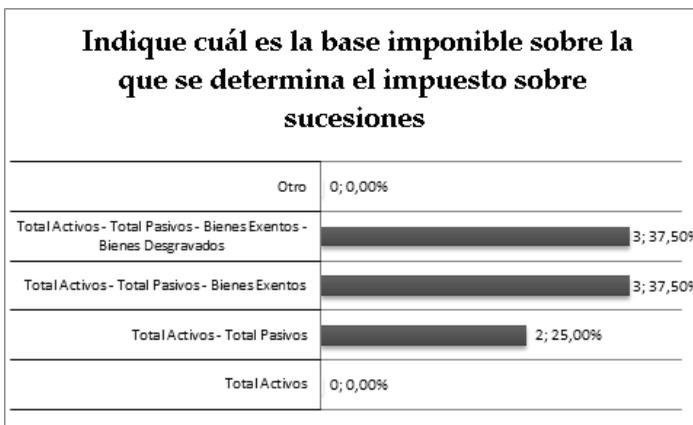


Gráfico 10.Cuál es la base imponible para la determinación del impuesto. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

Sobre la determinación de la base imponible, de los contadores públicos que afirmaron conocer el impuesto 57,14% declararon conocer la base imponible de éste. Sin embargo, tomando en cuenta la ecuación planteada de conformidad con los artículos 15, 16 y 17 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999), sólo 37,50% respondió correctamente.

8.5. Conocimiento y experiencia en la declaración del impuesto sobre sucesiones

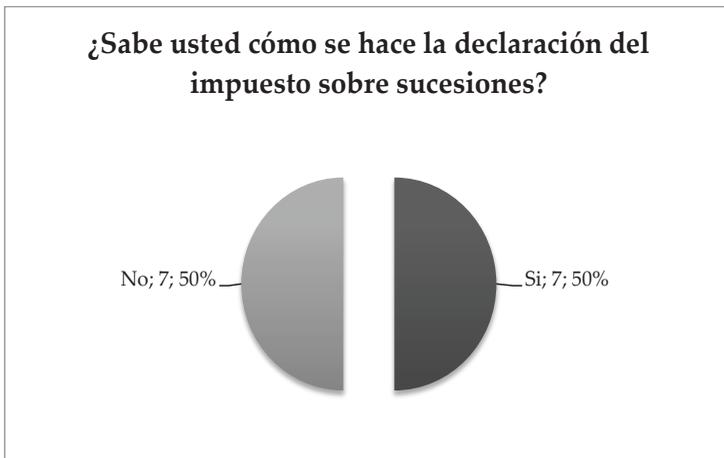


Gráfico 11. Conocimiento sobre la declaración del impuesto. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

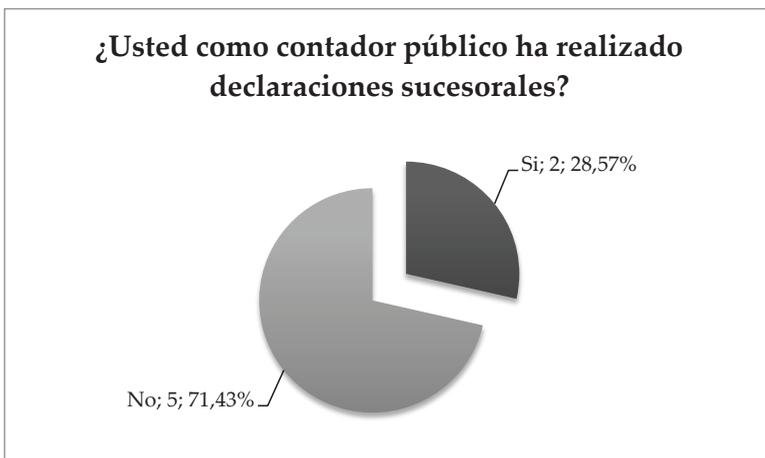


Gráfico 12. Realización de declaraciones sucesorales. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

De los contadores públicos que afirmaron conocer el impuesto sobre sucesiones, 50% afirmó tener conocimiento acerca de cómo se hace la declaración del impuesto sobre sucesiones, sin embargo, 37,50% respondió correctamente sobre la determinación de la base imponible, y esto conlleva a la siguiente interrogante: ¿cómo puede desarrollar la declaración ese 67,50% que desconoce la determinación de la base imponible del impuesto sobre sucesiones?. Por otra parte, 28,57% de los que tienen conocimiento de la forma cómo se realiza la declaración de éste impuesto tiene la experiencia elaborando declaraciones sucesorales.

8.6. Conocimiento sobre las sanciones en materia de impuesto sobre sucesiones

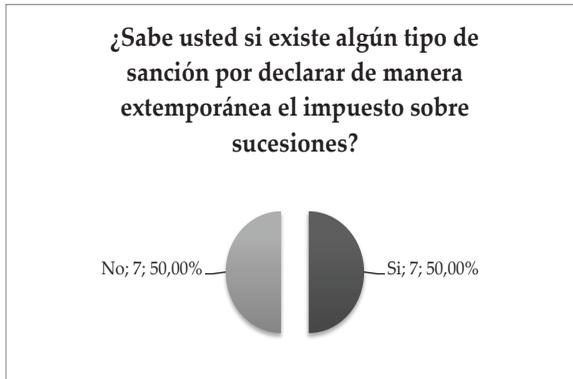


Gráfico 13. Conocimiento sobre las sanciones. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

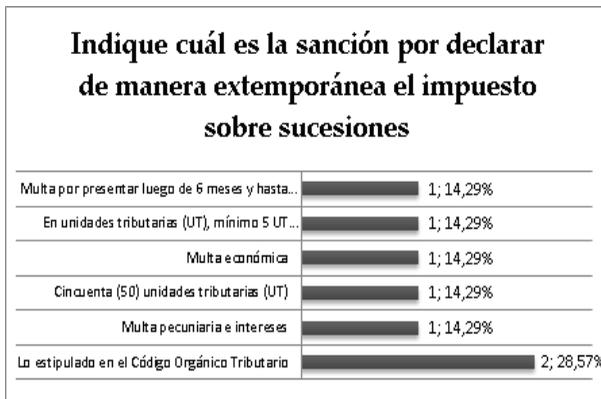


Gráfico 14. Conocimiento sobre las sanciones. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

De los contadores públicos que afirmaron conocer el impuesto sobre sucesiones, 50% declaró tener conocimiento de las sanciones aplicables por declarar de manera extemporánea, pero al consultarles ¿cuál es la sanción? sólo 28,57% hizo referencia a que el Código Orgánico Tributario (2014) estipula las sanciones, pero no señaló cuáles artículos lo tipifican; siendo éstos los artículos 66, 108 y 91, que se refieren al pago de intereses moratorios por la falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido, la sanción con de una multa de cien unidades tributarias (100 U.T.) por incumplimiento de un deber formal sin sanción específica, para la cual se utilizará el valor de la unidad tributaria (U.T.) que estuviere vigente para el momento del pago, respectivamente.

8.7. Conocimiento sobre la prescripción en materia de impuesto sobre sucesiones

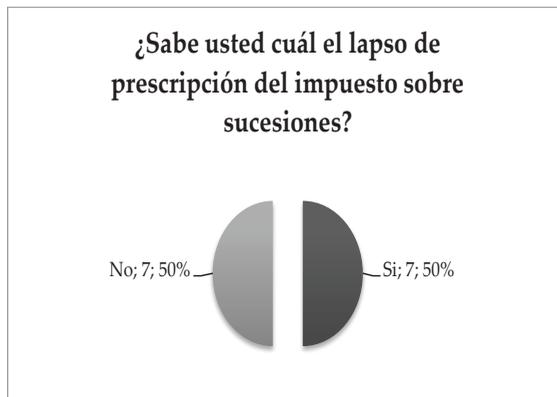


Gráfico 15. Lapso de prescripción del impuesto. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

Por último, sobre el conocimiento acerca de la prescripción de la obligación del pago del impuesto sobre sucesiones, de los contadores públicos que afirmaron conocer el impuesto sobre sucesiones, 50% respondió conocer el lapso de prescripción. Por otro lado, resulta contradictorio puesto que 28,57% declara conocer la norma que lo establece, sin embargo, 75% hizo mención de manera correcta que el Código Orgánico Tributario (2014) estable el beneficio, siendo el artículo 55, numeral 3, el que señala que prescribe a los 6 años la acción de exigir por parte de la administración tributaria el pago de las deudas tributarias.



Gráfico 16. Lاپso de prescripción del impuesto. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

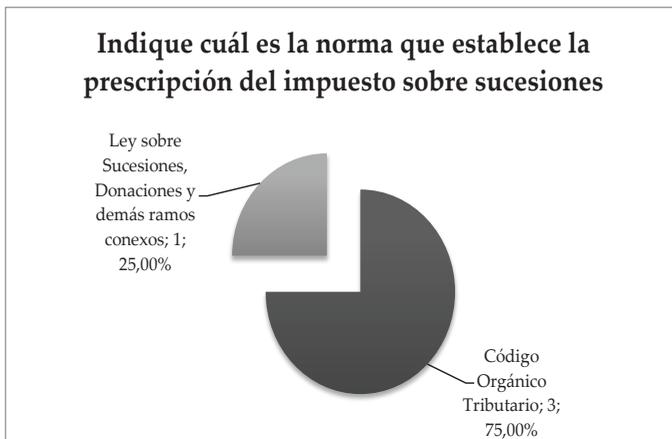


Gráfico 17. Lاپso de prescripción del impuesto. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

9. Consideraciones finales

Partiendo de una visión recogida y sintetizada del contenido teórico-legal bajo el cual se centró la investigación, en conjunto con la evidencia presentada, derivada de la aplicación de un instrumentos de recolección de información, necesaria para razonar sobre el tema central; *La figura del contador público en la determinación del impuesto sobre sucesiones*, se concluye que el

impuesto sobre sucesiones, si bien se trata de un tributo, no es un tema manejado por los profesionales de la contaduría pública, con aquella profundidad y precisión, como lo son los otros tributos como el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta, tal vez, sea por seguir con la creencia de la ya falsa premisa de que compete únicamente a los profesionales del derecho, dejando de un lado el interés por conocer el mismo, sobre su determinación y presentación.

El contador público, hoy en día debe tener una visión distinta acerca del impuesto sobre sucesiones, porque como ya se evidenció a través de los resultados obtenidos, en términos generales, no se posee el dominio necesario para figurar como profesionales en la determinación del impuesto sobre sucesiones, puesto que 50% de los profesionales afirma tener conocimiento del mismo. Pero al consultarle en mayor profundidad con referencia al tema, se comprobó que este conocimiento es superficial, debido a que solo la mitad de los que manifestaron conocer el impuesto, conoce la ley especial que lo rige. Al revisar las respuestas, de ese grupo, 28,57% labora bajo relación de dependencia en el sector privado y 7,14% conoce la ley que lo regula. Por su parte, 64,29% labora de manera independiente y 50% afirmó que conoce la ley. De igual forma se observó que 8,70% posee experiencia en la determinación y declaración del impuesto sobre sucesiones, y corresponde en su totalidad a los contadores públicos independientes, lo cual se puede considerar como una debilidad profesional.

La importancia de conocer cómo se determina el impuesto sobre sucesiones, para los profesionales de la contaduría pública radica en que se trata de la determinación del resultado de una valoración de hechos, datos, elementos y normas jurídicas por medio de la cual el sujeto que la hace, tiene el deber de precisar y verificar principalmente el nacimiento y la existencia .de la relación jurídico-tributaria, así como también, la correcta valoración del tributo, el cual es pagado por los contribuyentes y verificado por la Administración.

El contador público, más que considerarlo importante, debe asumir como necesaria su participación en la determinación del impuesto sobre sucesiones; en atención al grado de valor que ha de tener como profesional en ese cálculo, debido al carácter

progresivo que tiene el impuesto, es decir, va en aumento con respecto al aumento de la materia imponible objeto de gravamen, obteniendo así una base o cifra neta imponible que va a estar sujeta a la aplicación de una tasa o valor del mercado que ha de generar una tarifa impositiva expresada en valores numéricos. Debido a esto, para el cálculo del impuesto sobre sucesiones se requiere un criterio de ejecución efectivo que tome en cuenta factores adicionales a la totalidad de bienes que forman el activo y la totalidad de las cargas que forman el pasivo de los contribuyentes sujetos a tributo, factores estos, que demuestren de manera cierta el valor real de los bienes (materiales) que forman el activo, no solo basándose en un valor de mercado, sino adicionalmente, calcular el deterioro o desgastes que sufren las propiedades a través del tiempo. He aquí, donde se hace necesaria la figura del contador; para presentar un valor más próximo al cierto, en busca de ayudar al contribuyente, cumpliendo conjuntamente, con los establecido en la ley y por la administración tributaria.

10. Referencias

- Colmenares, J. (2003). *Temas de impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos*. Tercera edición. Caracas: LizcaLibros.
- Hernández, R.; Fernández, C. y Baptista, P. (2003). *Metodología de la investigación*. Tercera edición. México: McGraw-Hill Interamericana
- República de Venezuela (1982). *Código Civil de Venezuela*. Gaceta Oficial, N° 2.990 (Extraordinaria).
- República Bolivariana de Venezuela (1999). *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*. Gaceta Oficial N° 5.453.
- República Bolivariana de Venezuela (1999). *Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos*. Gaceta Oficial N° 5.391 (Extraordinaria).
- República Bolivariana de Venezuela (2013). *Providencia Administrativa N° SNAT/2013-0050*. Gaceta Oficial N° 40.216. [Documento en línea]. Disponible en: http://www.mp.gob.ve/c/document_library/get_file?p_l_id=29938&folderId=2709398&name=DLFE-6811.pdf [Consulta: 2016, Agosto 10].
- República Bolivariana de Venezuela (2014). *Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario*. Gaceta Oficial

Nº 6.152 (Extraordinaria).

Servicio Nacional Integral de Administración Aduanera y Tributaria (2013). *Instructivo del Sistema de Declaraciones de Sucesiones*. [Documento en línea]. Disponible en: <http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR CONTENIDO SENIAT/05MENU HORIZONTAL/5.1ASISTENCIA CONTRIBUYENTE/5.1.2ORIENTACION GENERAL/5.1.2.1TRAMITES ELECTRONI/InstructivoSucesiones.pdf> [Consulta: 2016, Agosto 15].

Sojo, R. (2011). *Apuntes de derecho de familia y sucesiones*. Decima quinta edición. Caracas:

Mobiliarios.

Tamayo, M. (1994) *El proceso de la investigación científica*. Tercera edición. México: Limusa.

Villegas, H. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Octava edición. Buenos Aires: Astrea.