

ASPECTOS TRIBUTARIOS CONTEMPLADOS EN LA LEY ORGÁNICA DE DROGAS

(Tax aspects covered by law of drugs)

Recibido: 26 de julio de 2012 **Aceptado:** 8 de septiembre de 2012

Aponte, Sandra

Contador Público en libre ejercicio, Venezuela.

apontejsandral@gmail.com

RESUMEN

La creación, modificación de leyes y normas jurídicas, exige a los especialistas doctrinarios, la actualización y amplio conocimiento de la materia tributaria. La presente investigación tiene como objetivo general: analizar los aspectos tributarios contemplados en la Ley Orgánica de Drogas (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010), considerando como fundamento teórico y legal la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), la Ley Orgánica contra el Tráfico Ilícito y Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005) y demás normativas; además de los aportes de especialistas en el área como: Jarach (1982), Carmona (2006), Fraga (2006), Ruán (2008), Moya (2009), Candal (2009), García (2011), entre otros. El estudio es de tipo aplicado, documental, descriptivo; el diseño de la investigación es no experimental, transversal, descriptivo. Se utilizó como técnica de recolección de datos la observación documental y de análisis fue sistemático; los instrumentos de recolección fueron: la guía de observación, las citas bibliográficas y textuales. Los resultados obtenidos, arrojaron que el tipo de tributo estipulado en la LOD (2010) es una contribución, de aporte y contribución especial; partiendo del criterio del intérprete y del método de interpretación de los Principios Constitucionales y de analogía, se puede aplicar el concepto de base imponible a efectos de cálculo del tributo en relación, el utilizado para el cómputo de ISLR, que refiere a la ecuación de ingresos menos costos y gastos, en concordancia con los Principios de Contabilidad de Aceptación General, sin menoscabo del efecto económico; cualquier otro aspecto que se deriva de este tributo, será solventado según la opinión de los Jueces Tributarios. La principal recomendación fue dirigida al Fondo Nacional Antidrogas (FONA), para pronunciarse sobre el modo de resolver y subsanar las imperfecciones legislativas existentes, estableciendo criterios pacíficos que garanticen la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Palabras clave: Aspectos tributarios, Drogas, Base imponible, Contribución especial, Fondo Nacional Antidrogas.

ABSTRACT

The creation, modification of laws and rules of law, requires specialists and legal scholars, updating and extensive domain knowledge with taxation. This research has as a general



objective: Analyze the tax aspects covered by the Drug Law, considering legal rationale and the Constitution of the Bolivarian Republic of Venezuela (1999), the Tax Code (2001), the Drug Law (2010), the Organic Law against Illicit Traffic and Consumption of Narcotic Drugs and Psychotropic Substances (2005) and other regulations on, in addition to the contributions of specialists in the area as Jarach (1982), Carmona (2006), Fraga (2006), Ruán (2008), Moya (2009), Candal (2009), García (2011), among others. The study is an applied, documentary, descriptive; the research design is not experimental, transversal, and descriptive. Was used as a technique for data collection observation documentary; collection instruments were: the guide to observation and textual references. The results obtained showed that the type of tax specified in the Drug Law (2010) is a contribution in the form of contribution and special contribution, based on the criteria of the interpreter and the method of interpretation of the Constitutional Principles and analogy, can be applied the concept of taxable income for purpose of calculation the tax on the one used for the computation of income tax, which refers to the equation of income minus costs and expenses, in accordance with Accounting Principles Generally Accepted, without detriment to the economic effect, any other issue that arises from this tax, will be resolved in the opinion of the Judges Tax. The main recommendation was addressed to the National Anti-Drug Fund (FONA), to decide on how to solve and correct the imperfections existing legislative, peaceful setting criteria to ensure legal certainty for taxpayers.

Keywords: Tax aspects, Drug, Tax base, Special contribution, National Anti-Drug Fund.

INTRODUCCIÓN

En la última década, la continua creación, modificación de leyes y normas en materia tributaria, exige a los especialistas y doctrinarios, la actualización, dominio como amplio conocimiento en relación a estos elementos. Por ello, el estudio del derecho es muy amplio, ya que está regulado por un conjunto normativo extenso, de poco dominio para los profesionales no graduados en leyes. Sin embargo, no resulta imposible el aprendizaje de nuevos conocimientos, sobre todo cuando de defender los derechos o cumplir las obligaciones de los ciudadanos se trata.

Con base en la consecución de la responsabilidad social entre las entidades jurídicas, se fomenta a través de la creación de la Ley Orgánica de Drogas (LOD) (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010), el pago de un tributo, bajo la figura de aporte y contribución especial, el cual se emana atendiendo el Principio de Legalidad contemplado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999).

El análisis de los aspectos tributarios contemplados en la LOD será el objeto principal de estudio de la presente investigación, atendiendo el desarrollo del mismo respecto al estudio teórico expuesto por los principales autores en la materia, así como del ordenamiento jurídico, con la finalidad de unificar y exponer los conocimientos referentes al tema.

METODOLOGÍA

El estudio es de tipo aplicado, documental, descriptivo; el diseño de la investigación es no experimental, transversal, descriptivo. Se utilizó como técnica de recolección de datos la observación documental; los instrumentos de recolección fueron: la guía de observación, las citas bibliográficas y textuales.

Por representar el aporte y contribución especial establecida en la LOD un tema novedoso en el área tributaria, la investigadora analizará los artículos relacionados expresados en las leyes, normas, principios, argumentos realizados en revistas, foros o demás materiales bibliográficos, para consolidar los conocimientos y realizar una exposición de los mismos de manera objetiva, con la finalidad de exponer los diferentes aspectos tributarios que envuelven a dicho tema.

Los datos obtenidos serán resguardados a través de medios electrónicos como dispositivos masivos de memoria o discos compactos, con la finalidad de tener respaldo de la información para la posteridad y en función de preservar el medio ambiente, ya que no es necesario reproducir un material en físico del cual bien se puede estudiar y analizar a través de un computador.

De igual modo, la naturaleza de la presente investigación, conlleva a enmarcarse en el análisis de datos por medio de la lógica jurídica. Cerda (2001), define que la labor de análisis e interpretación es ver detrás de los datos e información, poniendo todos los conocimientos con los que se cuente, por ser una actividad de búsqueda y creación.

HISTORIA DE LA LEY ORGÁNICA DE DROGAS

Para cada tipo de ley es importante saber cuáles han sido los factores que se consideran para la creación de la misma. En este contexto, y con la finalidad de contribuir con el gasto de la nación y el deber de crear conciencia en cuanto a responsabilidad social se refiere, se encuentra la Ley Orgánica de Drogas (LOD) (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010).

Dicha ley, remonta su origen en Venezuela en el año de 1943. Tras sus diferentes modificaciones, incorpora el concepto de tributo en la reforma que sostuvo la Ley Orgánica sobre Sustancias Estupefacentes y Psicotrópicas (LOSEP) de 1984, en el año 1993. En la misma, en su artículo 101, párrafo único, establece: "las empresas privadas que ocupen doscientos (200) trabajadores o más, destinarán el uno por ciento (1%) de su ganancia neta anual a programas de prevención integral social del tráfico y consumo de drogas, para sus trabajadores" (Congreso de la República de Venezuela, 1993).

Con este precedente y en el pro de colaborar al desarrollo de los programas de prevención integral social, solo basaba el ámbito de aplicación a las empresas privadas, con un margen de trabajadores amplio para la época, lo que hacía que su aplicación se dirigiese a las denominadas empresas grandes, las cuales son aquellas formadas por un grupo económico fortalecido o establecido, con suficientes recursos para producir la renta.



A su vez se refiere a la ganancia neta anual como base imponible para el tributo, no indicando la temporalidad en cuanto a la presentación y pago de dicho aporte, administrado por la Comisión Nacional Contra el Uso Indebido de las Drogas (CONACUID).

Este tributo, permaneció en el silencio de su aplicación, ya que no recibió la atención e incentivo por parte del Estado de dar a conocer dicha obligación. En el olvido de su reforma como el ajuste del crecimiento social o económico del país, el Gobierno Nacional decidió ampliar el ámbito de ejecución y designación de la norma. Con el nombre de Ley Orgánica contra el Tráfico Ilícito y Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas (LOCTICSEP) se promulga en el año 2005, la cual deroga la anterior Ley sobre Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas de 1993.

En ella existen varias modificaciones: la amplitud del nombre de la norma, hace que nazca la identificación del objetivo que la misma persigue, ya que dicha ley se establece para la lucha contra las drogas. Ahora bien, permaneció el concepto de que deriva un tributo que persigue el desarrollo de programas de prevención integral social, pero ahora incorpora 2 nuevos conceptos en cuanto a materia de tributación se refiere, establecidos en los artículos 96 y 97 de la LOCTICSEP (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005), respectivamente, que expresan:

“Las personas jurídicas, públicas o privadas que ocupen cincuenta trabajadores o más, destinarán el uno por ciento (1%) de su ganancia neta anual, a programas de prevención integral social contra el tráfico y consumo de drogas ilícitas, para sus trabajadores y entorno familiar, y de este porcentaje destinarán el cero coma cinco por ciento (0,5%) para los programas de protección integral a favor de niños, niñas y adolescentes, a los cuales le darán prioridad absoluta”.

Las personas jurídicas a las que se refiere este artículo están obligadas a la correspondiente declaración, y pago anual dentro de los primeros quince días continuos siguientes a cada año calendario. El producto de este aporte estará destinado al órgano desconcentrado en la materia para la ejecución de los programas y proyectos que establece este artículo.

En este artículo, la LOCTICSEP define los elementos tributarios de la obligación que allí surge entre el estado y los sujetos pasivos a los cuales hace referencia. Asimismo, establece la relación que nace, con la consecuente obligación y el destino del aporte. Por su parte, el artículo 97 establece:

“Las personas jurídicas fabricantes de bebidas alcohólicas, tabaco y sus mezclas, como el chimó, o importadores de estas sustancias, están obligadas en función de su responsabilidad social, a destinar un aporte del dos por ciento (2%) de sus ganancias netas anuales a la creación, construcción, restauración, mantenimiento, fortalecimiento y funcionamiento de centros de prevención, desintoxicación, tratamiento, rehabilitación y readaptación de personas consumidoras de alcohol, tabaco y sus mezclas, como el chimó, así como apoyo a programas de prevención social integral elaborados por el Ejecutivo Nacional. Este



aporte especial será administrado por el órgano desconcentrado en la materia, quien trabajará de manera integrada con los ministerios con competencia en la materia. El incumplimiento de esta obligación será sancionado con multa equivalente a sesenta mil unidades tributarias (60.000 U.T.) y, en caso de reincidencia, con la suspensión de sus actividades por un lapso de un año. Las personas jurídicas a las que se refiere este artículo están obligadas a la correspondiente declaración, y pago anual dentro de los primeros quince días continuos siguiente a cada año calendario. El producto de este aporte estará destinado al órgano desconcentrado en la materia para la ejecución de los programas y proyectos que establece este artículo” (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005).

Asimismo, en este artículo, la LOCTICSEP hace referencia a los elementos de la obligación tributaria surgida entre los sujetos pasivos que allí se consagra y el Estado venezolano. A su vez, esta ley aporta nuevas herramientas para la continuación de los cambios aportados en ella.

A diferencia de la ley de 1993, amplía el ámbito de aplicación poblacional, ya que reduce la cantidad de trabajadores a un margen de 50 o más. Con esta acción, las pequeñas y medianas empresas (PyME'S) absorben la reglamentación expuesta. Es por ello que, cuando se habla de LOCTICSEP, no se puede implicar que es un tributo nuevo, ya que data de años atrás, solo que en la actualidad su aplicación es extendida a nuevos contribuyentes, y con ello la necesidad de información y divulgación surge entre los sujetos pasivos de la obligación.

Otro aspecto es la denominación de los sujetos pasivos. Se introduce el concepto de personas jurídicas, dejando completamente sin efecto legal a las personas naturales, independientemente si estos tengan empresas unipersonales que puedan contar con la capacidad de trabajadores mínimo requeridas para que entren en el cumplimiento del pago de dicho tributo.

Las personas jurídicas, públicas y privadas, así como las fabricantes de bebidas alcohólicas, tabaco y sus mezclas, amplía el concepto de responsabilidad por parte de otras instituciones para crear conciencia ante la sociedad e incorpora a los productores, con una alícuota superior de pago, para pechar la elaboración de productos que atentan contra la salud físico y mental de la ciudadanía, con el interés de que los mismos dejen de realizar esta actividad que les genera lucro a costa del daño humano.

Asimismo, la ley de 2005 mantiene el concepto de base imponible sobre la Ganancia Neta Anual, y establece el plazo en el cual, los contribuyentes deben ejecutar el pago de este tributo. El Reglamento de la LOCTICSEP (Ejecutivo Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2009) reafirma dicha condicionante y establece en su artículo 8 que, si el pago de este tributo presenta un error material por haber declarado incorrectamente, los sujetos pasivos tendrán el deber de presentar una declaración sustitutiva hasta los 10 días continuos, contados a partir de la fecha del pago defectuoso.



Este articulado no lo presentaban las dos anteriores leyes, y aunque la LOCTICSEP fuese flexible en incorporar dicha disposición, el período de pago del tributo de los artículos 96 y 97 era muy corto, puesto que los sujetos pasivos no tendrán su ganancia neta anual en un tiempo tan angosto.

Esto generó discrepancias a nivel de principios constitucionales así como protestas de muchos especialistas y contribuyentes. Por ello, el Estado promulgó en la Providencia Administrativa No. 008-2009, un cronograma que establecía los lineamientos en cuanto al pago de las obligaciones contraídas durante los años 2006, 2007, 2008 y 2009, para mayor efectividad en la recaudación (Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores y Justicia, 2009a).

Asimismo, se promulgaron las Normas así como los Procedimientos para la Inscripción de los Sujetos Pasivos en la Recaudación, Control como Fiscalización de los aportes establecidos en los artículos 96 y 97 de la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas, Providencia Administrativa No. 007-2009 (Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores y Justicia, 2009b), para dar directrices sobre los procesos que conciernen a los sujetos pasivos para proceder al pago de la obligación.

El tributo queda definido como contribución, debido a sus características y elementos, así como de la definición de aporte que le cede la ley. La misma es de tipo contribución parafiscal, administrado por el Fondo Nacional Antidrogas (FONA), organismo adscrito a la Oficina Nacional Antidrogas (ONA), el cual sustituye al CONACUID, representando este fondo con el de mayor antigüedad y establecido en la anterior ley de 1993.

Al año siguiente, se publicó en la Providencia Administrativa No. 001-2010, las Normas relativas a las Rebajas admisibles al aporte establecido en el artículo 96 de la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas, en el cual establecieron como rebaja los pagos realizados durante el ejercicio gravable de los años 2006, 2007, 2008, de conformidad con los supuestos que allí describen (Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores y Justicia, (2010).

Posterior a ello, aparece la Ley Orgánica de Drogas, en medio de un estallido de contradicciones debido a las masivas normativas asociadas a regular la contribución para el desarrollo de programas de prevención social e integral. La misma deroga a la LOCTICSEP de 2005, y con ella trae nuevos estatutos: el nombre de la ley es más sencillo de manipular, sin embargo, pierde la identificación con su objetivo primordial, la lucha contra las drogas.

Establece pues en sus artículos 32 y 34 los tributos contemplados en la anterior ley, esta vez con nuevos conceptos: aporte y contribución especial, respectivamente. Permanece las personas jurídicas pero, esta vez, es específica en cuanto a entes públicos e incorpora a los consorcios como sujetos pasivos de la obligación.

Posteriormente, fue publicado la Providencia Administrativa No. 0001-2011, que dicta los Proyectos de Prevención Integral sobre Consumo de Drogas en el Ámbito Laboral, en



la cual establecen los lapsos para la entrega de proyectos en el ámbito laboral, siempre y cuando los aportantes hayan realizado el pago del uno por ciento (1%) antes de la fecha límite establecida en dicha providencia (Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores y Justicia, 2011a).

Con ello, el Fondo Nacional Antidrogas debe realizar las respectivas evaluaciones técnicas y de costos, para dar su aprobación y posterior ejecución del proyecto por parte de los obligados al pago del aporte establecido en el artículo 32 de la LOD (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010) y consecución a los programas por ellos aceptados.

Seguidamente, se publicó la Providencia Administrativa No. 004-2011, la Normativa para efectuar el pago del aporte y la contribución especial establecidos en la Ley Orgánica de Drogas y la Ley Orgánica contra el Tráfico Ilícito y Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas, donde se expresa que para regular la entrada en vigencia de la nueva ley, se reglamentaran por ambas leyes, el reglamento y por las disposiciones establecidas en dicha providencia (Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores y Justicia, 2011b).

Se observa en la misma que el artículo 4 se refiere a la vigencia temporal de la LOCTICSEP (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005) que deberá ser aplicada hasta para aquellos ejercicios fiscales que comenzaron antes de la entrada en vigencia de la LOD (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010). La ley actual será aplicable para aquellos ejercicios fiscales que comenzaron después del 15 de septiembre de 2010, fecha de su entrada en vigencia.

Debido a lo expuesto en el párrafo anterior, las bases imponibles sujetas al cálculo del aporte y contribución especial, quedarán como: la utilidad en operaciones del ejercicio para la LOD, y la utilidad contable antes del Impuesto sobre la Renta para la LOCTICSEP, ambas fundamentadas por los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela.

Para finalizar, se publicó la Providencia Administrativa No. 007-2011, las Normas y Procedimientos de Recaudación, Verificación y Fiscalización del aporte y la contribución especial establecida en la Ley Orgánica de Drogas, en la cual expresan el poder de realizar estos procedimientos y el derecho de levantar actas e informes de verificación, para vigilar por el cabal cumplimiento del pago del aporte de dichos tributos (Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores y Justicia, (2011c).

TIPO DE TRIBUTO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 32 Y 34 DE LA LEY ORGÁNICA DE DROGAS

La Ley Orgánica de Drogas (LOD) (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010) es una norma que establece las reglamentaciones, regulaciones del tráfico, consumo y uso de drogas, sustancias estupefacientes o psicotrópicas, la cual también contempla un aporte y contribución especial dirigido a un sector de personas jurídicas, en su calidad de contribuyentes a este tributo nacional.



La investigadora consideró la evaluación del poder del Estado venezolano para sancionar normas de carácter tributario, no atentando a los derechos y garantías de los ciudadanos. Según expresa Sanmiguel (2006), la potestad tributaria es la facultad jurídica que tiene el Estado de crear tributos. Laguna (1997) por su parte, expresa que para que exista dicha potestad, debe poseer los caracteres de abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable que la conforman, siendo estos aplicados en territorio venezolano.

Sin embargo, el Estado en el libre ejercicio de su potestad tributaria, crea el tributo contemplado en la referida ley para que los contribuyentes a los cuales hace mención, los convirtiera en responsables o partícipes del desarrollo de programas y proyectos de responsabilidad social así como de información, formación y capacitación a los trabajadores de las empresas, tal como lo expresa Candal (2009).

Dicha obligación creada por el Poder Ejecutivo, se fundó para un fin específico. Según García (1996) las contribuciones como tipo de tributo, es toda prestación obligatoria, en dinero o especie, que el Estado, en ejercicio de su poder y potestad lo exige a través de la creación de una ley, por beneficios individuales, grupos sociales, derivados de la realización de obras, gastos públicos o de especiales actividades estatales.

Sin duda, el aporte y contribución especial establecida en los artículos 32 y 34 de la LOD (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010) son de carácter tributario, de tipo contribución, ya que es una especie tributaria independiente del impuesto y de la tasa, y se promulga en beneficio de la colectividad. Los impuestos y las tasas tienen finalidades distintas respecto a la contribución. El primero busca satisfacer los gastos generales del Estado, mientras que la segunda son retribuciones repartidas sobre la base del servicio prestado al beneficiario de ese servicio. Las contribuciones, están constituidas por la actividad realizadas por el Estado con fines generales, que simultáneamente proporciona una ventaja particular al contribuyente.

Los artículos 32 y 34 de la LOD (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010) detallan los elementos que contiene la composición del aporte y contribución especial, respectivamente, así como las pautas generales en cuanto al incumplimiento de la obligación tributaria establecida en la misma, como la destinación de lo recaudado para tal fin expuesto en dichos artículos.

Define pues la norma, como sujeto activo al Fondo Nacional Antidrogas (FONA), adscrito a la Oficina Nacional Antidrogas (ONA), quien es el órgano administrador de los recursos recabados por el pago del tributo establecido en los artículos 32 y 34 de la LOD (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010). El sujeto pasivo según los apartados que se nombran, lo representan las personas jurídicas, consorcios, entes públicos con fines de lucro, que posean cincuenta (50) trabajadores y trabajadoras, o más, así como los fabricantes de bebidas alcohólicas, tabaco o sus mezclas.

El hecho imponible, tal como lo expresa Jarach (1982) como el acontecimiento que ocurre y da paso al nacimiento de la obligación, está definido por la condicionante de que, los contribuyentes mencionados en el párrafo anterior, tengan cincuenta (50) trabajadores



y trabajadoras, o más, para el caso en que no sean fabricantes de bebidas alcohólicas, tabaco y sus mezclas.

Para estos últimos, el hecho imponible y la obligación de contribuir es inmediata, por el peso de responsabilidad social que tienen por producir dichas sustancias que causan daños directos a la salud. En ausencia de definición de otros contribuyentes en la ley, no se puede causar el hecho.

Según Moya (2009), la base imponible se refiere al sustento del cual se realizará y determinará el tributo. A efectos de la investigación, está fijada por la ganancia neta anual, en el caso de contribuyentes que hayan aplicado la LOCTICSEP en ejercicios anteriores a la vigencia de la LOD, y para esta última será la utilidad en operaciones del ejercicio, lo cual se define tanto en ley como en la Providencia Administrativa No. 004-2011, el monto que resulta de restar la utilidad bruta del ejercicio económico menos los gastos operacionales. Este concepto es ambiguo, sobre todo para los Contadores Públicos, ya que en sus normas y principios contables, no existe tal definición.

En cuanto a la base imponible, surgen nuevos dilemas debido a su definición. La misma fue modificada a Ganancia o Utilidad en Operaciones, siendo esta descripción superflua, sin ajuste a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela. La base deberá ajustarse a la Ecuación Tributaria de un contribuyente, sin menoscabar los Principios de Capacidad Contributiva, Igualdad y Justicia Tributaria, contemplados en la Constitución.

Para finalizar, otro de los elementos de la obligación tributaria en la LOD es la alícuota la cual representa la cantidad fija, tanto por ciento, tarifa o escala de cantidades que se aplica a la base imponible para determinar el tributo a pagar. Así lo expresa la LOD (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010) en cuanto que, la alícuota para las personas jurídicas privadas, consorcios y entes públicos con fines empresariales, que ocupen cincuenta trabajadores o trabajadoras, o más, será del uno por ciento (1%) sobre la ganancia o utilidad en operaciones del ejercicio, según lo establece su artículo 32 de la ley.

No siendo el mismo para los sujetos pasivos calificados en el artículo 34 de la citada, siendo este del dos por ciento (2%) sobre la ganancia o utilidad en operaciones, la cual es más elevada por cuanto dichas empresas se rigen por la responsabilidad social que deben tener por producir sustancias tóxicas y dañinas para la salud. Expresa Ruán (2008) que dicha normativa adolece de déficit de legalidad lo cual genera incertidumbre ante la ausencia de una norma reglamentaria que regule la aplicación y utilización de los recursos.

A su vez, dicha ley no posee reglamento que proporcione las directrices a seguir y pueda funcionar y aplicar como norma legal, ya que aún permanece vigente el Reglamento de la LOCTICSEP (Ejecutivo Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2009). Por tanto, DiLeo (2006) expone que la ley está cargada de discrecionalidad por parte del Estado venezolano. Según Ossorio (2000), discrecional es lo realizado en libertad y sano juicio. Se hablará entonces de potestad discrecional a la



libertad que tiene la administración de escoger entre varias alternativas, todas justas, sin afectar las directrices por las cuales fue creado el tributo.

Por las razones antes expuestas, la investigadora no concuerda con lo expuesto por DiLeo (2006) en el establecimiento de esta ley, pues no existe una potestad discrecional ejecutada por el Estado, en cuanto a que los mismos decretaron los lineamientos de esta norma sin suficiente apego constitucional, ignorando la similitud con otra legislación como la de materia de ISLR se refiere, no aclarando las imperfecciones legislativas con los cuales fueron emanadas las normas. Son las leyes y no los hombres los que gobiernan, ya que le imperio de la ley se opone a todos los sistemas de gobierno.

De acuerdo a Candal (2009), Ossorio (2000), García (1996), entre otros, la autora concuerda en que el aporte y contribución especial establecida en la LOD (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010) es un tributo, de tipo contribución, el cual fue creado con el objeto de dar beneficio a la colectividad a través del cobro del mismo, sin incluir lo recaudado en los presupuestos estatales, por cuanto es una obligación para los sujetos pasivos que clasifican en él, estipulados en los artículos 32 y 34 de la referida ley; sin embargo, existen imperfecciones legislativas en la creación de dicho tributo, por cual conlleva a la posible aplicación de métodos de integración o técnicas de interpretación del derecho tributario para cumplir con el mismo.

EFFECTOS DE LA ENTRADA EN VIGENCIA, PROMULGACIÓN Y APLICACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA DE DROGAS

Aunado al objetivo anterior, se inicia por el antecedente expuesto por Ruán (2008), quien expresa que dicha norma fue creada con déficit de legalidad, asociado esto al Principio de Legalidad o Reserva Legal establecido en el artículo 317 de la CRBV (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), debido a que por más establecido que esté el tributo de la LOD, carece de credibilidad, por cuanto dicha norma no tiene un reglamento que defina las directrices en las cuales operará la ley. Por falta de ello, el manejo de los fondos recaudados por la Oficina Nacional Antidrogas, se sumerge en una ilusión falsa de si en verdad dichos ingresos tributarios serán utilizados en el desarrollo de programas de responsabilidad social de las luchas antidrogas o no.

Según Moya (2009), el Principio de Reserva Legal o Legalidad se considera como la regla fundamental del derecho público. Fraga (2006) por su parte, añade este principio con dos inclinaciones: el primero formula la sumisión de las administraciones tributarias a lo que rija las leyes, y el segundo determina que solo el legislador puede crear los tributos como los elementos que lo constituyan, analizado y ajustado para cada caso.

Por lo expuesto anteriormente y de conformidad con lo establecido en la Carta Magna, el Principio de Legalidad expresa que todo tributo, para que sea exigible, debe estar establecido en una ley. Si dicha norma es la Ley Orgánica de Drogas (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010), y como bien se menciona en el párrafo anterior, no posee el reglamento que determine con exactitud los parámetros establecidos en la legislación, las leyes orgánicas no podrán operar en el silencio de la ausencia de las

normas que le complementan, para ello deben cumplir con lo estipulado en el COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

Por ello surge: ¿Si una ley atenta al Principio Constitucional de Legalidad o Reserva Legal, será entonces cabal y obligatorio el cumplimiento de la misma? Muchos contribuyentes, por el temor de que la administración tributaria exija por medios de confiscación el pago del tributo, no analizan la legalidad de la norma o investigan casos en referencia que les sirva como punto de partida de acción.

Por tanto, la autora, de acuerdo a los criterios de Ruán (2008), Fraga (2006) y Moya (2009), en referencia a los principios constitucionales, analizó en la investigación que la LOD adolece de poder de exigencia, debido a que sus parámetros de acción no están bien definidos. Asimismo, la ausencia del reglamento basado en dicha ley vigente que regule los aspectos materiales y formales de la misma.

De continuidad al análisis de este objetivo se tiene que, el Fondo Nacional Antidrogas (FONA) a través de la Providencia Administrativa No. 004-2011, sobre la Normativa para efectuar el pago del aporte y la contribución especial establecidos en la Ley Orgánica de Drogas y la Ley Orgánica contra el Tráfico Ilícito y Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas, donde se expresa que para regular la entrada en vigencia de la nueva ley, se reglamentarán por ambas leyes, el reglamento así como por las disposiciones establecidas en dicha providencia, un aspecto que debe ser bien claro para evitar confusiones (Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores y Justicia, 2011b).

El artículo 4 de dicha providencia se refiere a la vigencia temporal de la LOCTICSEP (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005) que deberá ser aplicada hasta para aquellos ejercicios fiscales que comenzaron antes de la entrada en vigencia de la LOD. La ley actual será aplicable para aquellos ejercicios fiscales que comenzaron después del 15 de septiembre de 2010, fecha de su entrada en vigencia. Dichos lineamientos son esenciales para el caso de contribuyentes que posean ejercicios fiscales con años compartidos.

Por ende, al considerar el precepto expuesto en la Providencia Administrativa No. 004-2011 así como el criterio aplicado por la firma León, Delgado & Asociados (2010), la autora consideró que, por ser la LOD una disposición legislativa, no se puede aplicar a los ejercicios que están en curso, concluyendo que, dicha ley se debe aplicar para el año 2011, por tanto el pago de dicha obligación, deberá ser dentro de los primeros sesenta (60) días continuos posterior al cierre del ejercicio fiscal del contribuyente, tal lo establece los artículos 32 y 34 de la LOD (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010).

Para el año 2010, la norma a utilizar será la LOCTICSEP, de conformidad a lo expuesto en los párrafos anteriores, a su vez establecido en el artículo 8 del COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), por tanto, el pago de la obligación contraída sobre este ejercicio fiscal, será solventada en el año 2011 dentro de los primeros quince (15) días continuos siguientes a cada año calendario, tal lo



establecido en los artículos 96 y 97 de la LOCTICSEP (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005).

A su vez, con base en el análisis expuesto en los párrafos anteriores, aplica para los contribuyentes constituidos antes del 15 de septiembre de 2010, fecha en la cual entró en vigencia la LOD. Para los sujetos pasivos creados posterior a esta fecha, deberán aplicar las directrices establecidas en la ley vigente. Es importante que los contribuyentes puedan aclarar las inquietudes competentes al caso, por ser esta norma de interés nacional.

Por ello y la existencia de imperfecciones en dicha ley, se derivan las denominadas contradicciones y lagunas legislativas, que se producen bien sea de una errada técnica legislativa, o bien de un cambio drástico en la situación de la sociedad a que está destinada la norma, siendo estas antinomias legislativas, como por ejemplo las disposiciones contradictorias entre leyes especiales y lo establecido por providencias o resoluciones administrativas emanadas del órgano administrador, por el cual produce en muchas ocasiones incertidumbre e inconsistencias por parte de los contribuyentes, así como lagunas legislativas originadas en la ley, por tanto se puede notar la falta de una regla.

Es por ello que la investigadora cita los criterios expuestos por Barquerizo (2009) y García (2011) como los de jerarquía, cronología, especialidad y formas de las normas, como una medida de solución para resolver las contradicciones legales que existan y permitir la consecución del pago de la obligación contraída.

Como bien lo expresan los autores citados, si el contribuyente no aplica los criterios mencionados para dar cumplimiento a la obligación tributaria en tanto es confusa por falta de elementos y directrices que lo componen, es una función que recae sobre el Juez Tributario de resolver cualquier problemática que exista en referencia a la materia, apegándose y atendiendo al ordenamiento jurídico venezolano o a habilidades especiales, para asumir la postura de integrador del derecho e intérprete, para respeto de los derechos de los contribuyentes.

ASPECTOS RELACIONADOS CON LAS DECLARACIONES Y PAGOS ESTABLECIDOS EN EL REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LA LEY ORGÁNICA DE DROGAS

Las declaraciones, en el ámbito tributario, son informaciones suministradas por los contribuyentes en referencia a las actividades operativas de un ejercicio determinado, representado en forma monetaria, con la finalidad de pagar un tributo dispuesto en una ley.

Según el artículo 133 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (Ejecutivo Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2003) establece a los contribuyentes y responsables la obligación de presentar las siguientes declaraciones: declaración definitiva, estimada, sustitutiva e informativas de rentas.



Como bien sus nombres la identifican, la declaración definitiva de ISLR se utiliza para exponer los ingresos, costos y gastos que origine una entidad en un ejercicio o período determinado, considerando el efecto inflacionario en las partidas no monetarias, para así originar un resultado, negativo o positivo, sobre y en base a Este último, aplicar la tarifa respectiva, por lo cual se origina el gasto del impuesto a pagar dentro del lapso establecido en el artículo 146 de dicho reglamento (Ejecutivo Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2003).

De la mano con los Principios de Contabilidad el Impuesto sobre la Renta computa, a efectos de resultado, la ecuación de Ingresos menos Costos y Gastos de una entidad en un período comprendido de doce (12) meses, de acuerdo a los estatus de constitución de la misma, por lo cual se origina la Utilidad o Pérdida del Ejercicio Contable, tal como se demuestra en el esqueleto de los formularios para tal fin, como un Estado Demostrativo, y el cual se convertirá, posterior al tratamiento fiscal e inflacionario, en el Enriquecimiento Neto o Pérdida Fiscal.

En referencia a la Ley Orgánica de Drogas, la declaración que exige es el pago del aporte o contribución especial, dictadas en los artículos 32 y 34 de dicha ley (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010). Se entenderá pues que la misma, es el único formato obligado a presentar, ya que no existe ningún argumento legal que diga lo contrario. Este se obtiene a través de la carga de datos en el portal electrónico del Fondo Nacional Antidrogas (FONA), posteriormente que el contribuyente haya realizado su debido registro en la web.

La base de cálculo para el mismo será la utilidad en operaciones del ejercicio, siendo este un concepto impreciso de conformidad con los Principios de Contabilidad ya expuestos, puesto que se podrá entender por operaciones todo lo referente a la productividad (ingresos - costos) o en un todo (ingresos - costos - gastos). La base imponible ha sido, desde la creación de la LOCTICSEP, objetada por muchos autores, entre ellos Halvorseen (2006), ya que en dicha ley establecía que el tributo debía calcularse en base a la Ganancia Neta Anual.

Sin embargo, el Reglamento de la LOCTICSEP (Ejecutivo Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2009) indicaba que la base estaría formada por la Utilidad Neta Contable antes del ISLR. A su vez, la Providencia Administrativa No. 007-2009 (Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores y Justicia, 2009b) establece que los aportes deben ser calculados con base a la Ganancia Neta Anual, sujeta al cálculo del ISLR, y por último lo dispuesto en la Providencia Administrativa No. 004-2011 que refiere en su artículo 6 que la base de cálculo será la utilidad contable antes del Impuesto sobre la Renta (Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores y Justicia, 2011b).

Atendiendo a lo citado por García (2011) como parte de los métodos de integración del derecho tributario como la figura de la analogía, la base imponible debe ir dirigida a cumplir el patrón establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR) (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007) sobre la Ecuación Tributaria: ingresos, costos y deducciones, establecida en su Título II sobre la determinación del



Enriquecimiento Neto de un ejercicio fiscal, permitidos estos por la ley como beneficios, pagos recibidos y hechos necesariamente para generar la renta.

Partiendo de esta premisa, se reduce los errores materiales en cuanto al cálculo de la contribución, elocuente en cuanto a los factores que considera para obtener la base imponible y posteriormente el tributo relacionado en la LOD. Ahora bien, en las distintas modificaciones que tiene la actual ley, se encuentra el aspecto que establecía la Providencia Administrativa No. 007-2009 para LOCTICSEP, la cual expresaba que la utilidad o ganancia neta del ejercicio, debía la sujeta al cálculo del Impuesto sobre la Renta (ISLR) (Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores y Justicia, 2009b).

Con ello, marca un precedente donde la firma León, Delgado & Asociados (2010) apoya sobre si dicha base imponible era la que se debía aplicar, por el cual la norma no podía forzar a los contribuyentes en el pago de dicha contribución en el plazo reducido de los primeros quince (15) días hábiles del año civil (LOCTICSEP), puesto que no coordinaba la acción a la cual está sujeta el ISLR, donde expresa como plazo para la presentación y pago de la declaración definitiva, tres meses contados a partir del cierre del ejercicio fiscal de la compañía.

Para el caso de la LOD, el período de declaración se extendió a sesenta (60) días continuos a partir del cierre del ejercicio fiscal, en atención a que ya para este tiempo los sujetos pasivos de dicha obligación deberán poseer la ganancia o utilidad del ejercicio, esto remite al concepto de base imponible, ya analizado pero no considerado en su total análisis, pues cuando se habla de la palabra "ejercicio" incluye el gasto de impuesto sobre la renta y el efecto inflacionario que de una u otra forma afecta los estados financieros de una entidad.

Por otra parte, tener en Venezuela varios tributos con distintas bases de cálculo y de cumplimiento de la obligación en períodos no concordantes el uno con el otro, genera un ambiente de resistencia por parte de los contribuyentes, ya que deberán ajustar la planificación que en materia contable se refiere al cierre del ejercicio. Con premura para dar cumplimiento al tributo de la LOD, y con holgura para el pago del ISLR del ejercicio fiscal finalizado.

Si establecen la ambigüedad entre la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR) y la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas (LOCTICSEP) en cuanto a la base de cálculo, no se podrá entender el objetivo que persigue la actual legislación que ajusta una nueva base imponible en la LOD, la cual atenta contra el principio de capacidad contributiva, así como el desajuste con las normas contables y la ecuación tributaria.

Por tanto, de acuerdo a los criterios expuestos por Fraga (2006), como por Moya (2009) sobre el análisis de los principios constitucionales, la autora concuerda en que el tributo establecido en la LOD cumple con el Principio de Legalidad, por cuanto fue establecido mediante ley. Sin embargo, los elementos que componen la obligación tributaria no se encuentran bien definidos, así como no poseer un reglamento regulador de dichos parámetros, lo cual genera imperfecciones legales, derivando a la aplicación de



criterios como los de jerarquía, cronología, especialidad y formas de las normas, expuestos por Barquerizo (2009) y García (2011), así como la aplicación de la técnica de interpretación sistemática.

La técnica de interpretación sistemática, la cual referencia García (2011) y Pacci (2008), considera el impacto económico de una obligación tributaria en un contribuyente, por tanto, se ajusta al concepto de ganancia o utilidad del ejercicio dictado por los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela.

Por tanto, partiendo de la técnica de interpretación así como la figura de analogía como método de integración expuesta por García (2011), Jañez (2005), Pacci (2008), la autora analizó que el concepto de base imponible a efectos de cálculo del tributo establecido en la LOD, sea la Utilidad del Ejercicio Contable del contribuyente, no atendiendo a los Principios de Contabilidad y Capacidad Contributiva, por tanto el concepto de Ganancia o Utilidad en operaciones no se encuentra definido por la normativa contable ni por reglamentación de la ley, de acuerdo a lo expuesto por León, Delgado & Asociados (2010) y Halvorseen (2006).

Otro aspecto que se desarrolló, fue la ausencia de la imagen de declaración sustitutiva como estimada para esta contribución. Para muchos sujetos pasivos, financiar el pago de un tributo no es tarea sencilla, debido a que existen muchos factores, tales como la inflación, bajo flujo de efectivo, acumulación de pagos de varias obligaciones fiscales como parafiscales en un mismo período, obligaciones salariales y comerciales, que pueden retrasar el cumplimiento de este deber y lo que se debe procurar es la consecución del mismo, sin menoscabar la importancia de dicha obligación tributaria.

Si un contribuyente que presentará el pago del aporte del ejercicio 2011 en el año 2012 no calcula bien su utilidad o ganancia neta en operaciones por cualquier error de tipo material, ¿será que no podrá enmendar tal falla por la ausencia del establecimiento de una declaración sustitutiva a los parámetros de la LOD? El mismo se expone pues a sanciones pecuniarias debido a su falta de declarar correctamente la base imponible, aun cuando dicho sujeto pasivo está siendo solidario por subsanar dicho error.

El Reglamento de la LOCTICSEP (Ejecutivo Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2009) aclara en su artículo 8, que para los errores materiales que se causen derivado del pago del tributo, los contribuyentes tendrán hasta diez (10) días continuos contados a partir de la presentación o pago defectuoso para subsanar el error, pero este artículo aún se basa sobre la LOCTICSEP y por ende, la base imponible sujeta a cálculo a la que hacen referencia, no es la misma dispuesta en la vigente LOD.

A esto se le suma que, si otro contribuyente no posee la disponibilidad de pagar en un solo momento la contribución establecida en la LOD por falta de flujo de efectivo, ¿se podrá amparar el derecho de cumplir dicha obligación en porciones o pagos estimados? Esto alivia la carga tributaria que tendrá los sujetos a los que la ley refiere y permitirá que los mismos puedan dar cumplimiento en sentido de solidaridad nacional con sus obligaciones, para así evitar cualquier tipo de sanción por incumplimiento de la obligación tributaria.



En referencia, el Fondo Nacional Antidrogas (FONA) en fiscalización a la cual asistió la autora de esta obra en julio de 2010, expresó que aunque la base de cálculo ya no será regulada por la expuesta en la declaración definitiva de renta y/o utilizada como enriquecimiento neto a efectos de ISLR, exigen en los recaudos copia de dicha declaración, a efectos de verificar los montos de las bases. Suena esto pues incongruente, ya que dicho organismo evita la vinculación de la LOD con la LISLR.

Por ello, si un contribuyente aún no posee la declaración definitiva de ISLR, no podrá dar cumplimiento a dicho recaudo ante el FONA durante el proceso de fiscalización; por tal motivo, la autora de la investigación reafirma la aplicación de la analogía respecto al parámetro de base imponible de dicho tributo en referencia a la base utilizada en el cálculo de ISLR, por cuanto abarca todas las partidas que afectan el resultado del ejercicio de un contribuyente y los efectos económicos que el mismo absorbe anualmente, así podrán reducirse los errores materiales que puedan surgir al momento de ejecutar la declaración del tributo establecido en la LOD.

Otro aspecto abordado en la investigación es la deducibilidad del tributo en el cálculo del Impuesto sobre la Renta (ISLR), según lo expuesto por Carmona (2006) que se deriva del artículo 27, numeral 3 de la LISLR (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007), ya que si bien se contribuye a la nación, no se puede dejar de reconocer este gasto adicional de los ciudadanos de un país en el ISLR, pues el impacto económico sería notable y con ello trae el desánimo de la población en aportar para tal fin.

Asimismo, DiLeo (2006) refiere el impacto financiero que debe siempre considerarse en cuanto a la base de cálculo de dicho tributo, pues se deja a un lado los efectos de inflación, gasto por impuesto sobre la renta y demás elementos dispuestos en las normas contables que afectan la ecuación patrimonial de una organización.

A su vez, la LOD (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010), en el artículo 20 introduce el concepto de donaciones, deducibles de Impuesto sobre la Renta solo para aquellas personas naturales o jurídicas que deseen colaborar con el desarrollo de los planes, programas y proyectos para la prevención integral, previa aprobación del órgano rector, haciendo a un lado lo que Carmona (2006) expresa, sobre que dicho tributo debe ser deducible del gasto de Impuesto sobre la Renta, partiendo del artículo 27 de la ley en materia, así como por el impacto económico que tiene por sí mismo, no solo en el caso de donaciones, sino también para los contribuyentes obligados al pago del tributo.

Los motivos de comparar la LOD con la LISLR es que la misma especifica los lineamientos a seguir en cuanto a la obtención del Enriquecimiento Neto, siendo esta base suficiente para la ejecución como cálculo del aporte y la contribución especial. Por estas razones, se podrá emplear la técnica sistemática en cuanto a despejar o aclarar el concepto de base imponible establecido para el aporte y contribución especial con lo definido o utilizado para el pago de otros tributos como el caso del Impuesto sobre la Renta, el cual considera los elementos de la ecuación patrimonial, de acuerdo a los Principios de Contabilidad de Aceptación General.



ESTRATEGIAS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN ESTABLECIDA EN LA LEY ORGÁNICA DE DROGAS

Ante el análisis que se expone de la Ley Orgánica de Drogas sobre sus aspectos tributarios y según el aporte de Puerta (2007), se deberá diseñar o ajustar la norma a parámetros que permitan la efectividad de la recaudación, ya que si bien el Estado crea este tributo con la finalidad de utilizarlo para el desarrollo de programas de prevención social y en la lucha contra el tráfico de drogas, debe procurar el incentivo entre los contribuyentes para lograr sus objetivos.

En vista de las incongruencias e imperfecciones de las normas estudiadas precedentemente, es necesario aplicar las posibles soluciones que la ley y las doctrinas ofrecen, a fin de subsanar dichos conflictos legislativos, donde el principal criterio reside en los Principios Constitucionales y su debido tratamiento, en cuanto a que están plasmados en la Carta Magna de mayor jerarquía en Venezuela.

Por otra parte, también existe el método de la analogía que según García (2011) se define como la relación de semejanza que se establece entre los elementos de cosas diferentes, la cual permite extender a una, lo expuesto en la otra. Es por ello que la investigadora ilustró dichos métodos, el apego a los principios constitucionales y la analogía, como una estrategia para el cumplimiento de la obligación de dicho tributo y en concordancia con lo expuesto en el desarrollo del tercer objetivo, por las semejanzas que tiene los elementos que lo conforman con los del Impuesto sobre la Renta.

Para dar cumplimiento al aporte y contribución establecidos en la LOD, es importante no solo considerar los elementos que la componen o el apego a las leyes como normas que así la vinculen, aplicación de criterios, técnicas o métodos para su cabal cumplimiento, sino también considerar el efecto que lleva consigo la obligación de asumir económica como financieramente, el pago de este tributo, por lo cual deberán desarrollar planes y estrategias para definir el cumplimiento de dichas obligaciones.

La investigadora plasmó en este objetivo la necesidad de alivianar el masivo desajuste en las diversas informaciones plasmadas en las normas que en materia de drogas se refiere, y une el concepto de planificación y control para aplicación en el tributo establecido en la Ley Orgánica de Drogas.

Aunque los autores reconocidos en los procesos de planificación estratégica y desarrollo de las actividades organizacionales dirigen estos parámetros a las áreas administrativas y de negocios, es importante unir a ello el recurso del cumplimiento de las obligaciones tributarias, que parte del deber de colaborar al gasto público nacional.

Según Corredor (1997), antes de abordar el problema de los procesos estratégicos, se debe considerar tanto el diagnóstico como el pronóstico de lo que se desea lograr, para conocer dónde se quiere y debe ir y cómo se está llegando a dichas metas. Serna (1997) refiere a la planificación estratégica como un proceso que debe conducir a una manera de pensar estratégica, para la creación de un sistema gerencial lo más participativo posible,

para que todos sus colaboradores se identifiquen con los valores, la visión, misión y objetivos de la organización.

Los inversionistas o empresarios venezolanos, se enfrentan al desafío de hacer funcionar sus empresas y cumplir a cabalidad con los parámetros exigidos por el compendio masivo de normas y tributos diversos que ayudan a financiar los programas establecidos por el Estado.

La planificación juega un papel importante tanto en el desarrollo como el establecimiento de ideas y estrategias para el cumplimiento de la obligación tributaria, expresada en la LOD, con necesidad de ahondar y crear el nuevo diseño que complementa el impulso del desarrollo de una compañía así como el cumplimiento de un deber fiscal. Por ello, partiendo de lo expuesto por Corredor (1997) y Serna (1997), la autora, previo análisis de dicho objetivo, considera conveniente el uso de los componentes fundamentales en un proceso de planificación estratégica.

Entre dichos procesos se encuentran los estrategias, el direccionamiento estratégico, el diagnóstico, las opciones, la formulación y auditoría estratégica, esto por cuanto al hablar de tributos, el elemento de la planificación debe estar presente. Sin él, no solo la temporalidad en el cumplimiento de la obligación será un riesgo, sino también la forma y modalidades de control interno para verificar la cuantía del mismo se verá afectada, por cuanto no se cumple la ejecución del plan estratégico, por cuanto como expresa Puerta (2007), las empresas están sometidas a riesgos constantemente que deben ser evaluados en su cabalidad.

Por ello, los contribuyentes, como principales entes relacionados al tributo y representantes de sus compañías, deberán realizar planificaciones tributarias, con el fin de cumplir con las obligaciones impuestas por ley para trabajar estratégicamente con los recursos que así posea. Siempre es importante que toda organización deba asumir los diferentes retos provenientes del ambiente externo con debido profesionalismo y supervisión, para controlar todas las actividades que generan finalmente la consecución de las actividades principales por las cuales generan renta.

El análisis de los aspectos tributarios contemplados en la Ley Orgánica de Drogas refirió el estudio de los elementos del tributo establecido en dicha ley, los principios constitucionales por los cuales debe estar fundamentada, la correcta aplicación de la ley en cuanto al efecto de entrada en vigencia, la técnica de interpretación sistemática que refiere la incorporación del aspecto económico del contribuyente, el uso del método de integración de la analogía en cuanto al concepto de base imponible del aporte y contribución especial por no encontrarse bien definido, debido a las imperfecciones legales de la norma y la incorporación del elemento de planificación estratégica para el debido cumplimiento de la obligación.

CONCLUSIONES

Durante el desarrollo de los objetivos planteados, se constató que existen muchas normativas emanadas pero ninguna integradora de los aspectos que deben asumirse en



cuanto al pago y cumplimiento del aporte y contribución especial establecidos tanto en la LOCTICSEP como en la LOD, esto se debe a que la técnica legislativa no ha sido la más adecuada porque de dicho ordenamiento normativo se desprenden contradicciones, incongruencias y lagunas legislativas que afectan la calidad del derecho tributario venezolano.

Para ello existen criterios, técnicas y procedimientos que se pueden emplear o exigir que se empleen a los intérpretes o Jueces Tributarios, debido a la ausencia e inconsistencia que se genera por la exposición de leyes y normas, colocando al contribuyente escéptico sobre la administración adecuada de dichos recursos.

A efectos del primer objetivo, define pues la norma como sujeto activo al Fondo Nacional Antidrogas (FONA), y como sujetos pasivos según los apartados que se nombran, lo representan las personas jurídicas, consorcios, entes públicos con fines de lucro, que posean cincuenta (50) trabajadores y trabajadoras, o más, así como los fabricantes de bebidas alcohólicas, tabaco o sus mezclas.

El hecho imponible está definido por la condicionante de que los contribuyentes que se mencionan en el párrafo anterior tengan cincuenta (50) trabajadores y trabajadoras o más, para el caso en que no sean fabricantes de bebidas alcohólicas, tabaco o sus mezclas. Para estos últimos, el hecho imponible y la obligación de contribuir es inmediata, por el peso de responsabilidad social que tienen por producir dichas sustancias que causan daños directos a la salud.

Otro aspecto importante que se resaltó sobre el hecho imponible en la ley bajo análisis es que, debido a las condicionantes que se dan para calificación de contribuyentes, coloca a la mayoría de las pequeñas y medianas empresas (PYMES) como sujetos pasivos de esta obligación, surgiendo en ellas la necesidad de conocimiento, manejo o planificación en cuanto a recurso material y humano se refiere, proporcionado el mismo un gasto no previsto por dichas empresas entre sus partidas anuales.

Se concluye que el tributo establecido por la Oficina Nacional Antidrogas para con los sujetos pasivos estipulados en los artículos 32 y 34 de la LOD (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010) son de tipo contribución, los cuales están obligados a pagar dentro de los sesenta (60) días continuos posterior al cierre del ejercicio fiscal que tengan, el aporte del 1% y contribución especial del 2%, respectivamente, al Fondo Nacional Antidrogas, con base en la utilidad en operaciones del ejercicio.

De esto se deriva la falta de actualización del reglamento en materia, puesto que se basa aún en las directrices exigidas en la LOCTICSEP; asimismo, hay ausencia de figuras definidas como los tipos de declaraciones sustitutiva, para corregir errores materiales, o anticipada, si el contribuyente, en pro de su planificación tributaria y estratégica, pueda pagar una porción por adelantada de la obligación.

Como se pudo observar durante el desarrollo de la investigación, se pudiese utilizar la analogía como un método de interpretación en cuanto a colmar el vacío que existe en la definición clara de la base imponible de dicho tributo, en cuanto no está normado por los



Principios de Contabilidad de Aceptación General, y partiendo de la vinculación que existe con que se base en la utilidad o ganancia que genere el contribuyente.

Siendo este el hecho del cual va a surgir la aplicación del tributo, deberá entonces considerarse la Ecuación Tributaria y de Resultados de Ingresos menos Costos y Gastos necesarios todos para producir la actividad económica principal de una entidad en un determinado período, la base de cálculo para el tributo establecido en la LOD.

Sin embargo, la consideración de la doctrina y legislación consultada hizo notar que la analogía está dirigida a colmar vacíos de la legislación y mediante ella no pueden crearse tributos, ni disponerse de exenciones. De igual forma, la legislación permite recurrir a los principios generales del derecho tributario para subsanar las lagunas legislativas que se presenten.

En referencia al ámbito de aplicación y vigencia de la LOD, por ser la misma una disposición legislativa, no se puede aplicar a los ejercicios que están en curso, concluyendo que, dicha ley se debe aplicar para el año 2011. Para el año 2010, la norma a utilizar será la LOCTICSEP, de conformidad a lo expuesto en los párrafos anteriores y de acuerdo a lo establecido en el artículo 8 del COT (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) por tanto, el pago de la obligación contraída sobre este ejercicio fiscal, será solventada en el año 2011 dentro de los primeros quince (15) días continuos siguientes a cada año calendario, tal lo establecido en los artículos 96 y 97 de la LOCTICSEP (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005).

Por otra parte, la divulgación de la presente norma es pobre y el FONAI, con el fin de disipar las dudas que existan, atiende a los contribuyentes a través del portal electrónico. Dichas opiniones no tienen efecto vinculante ni legal, por tanto puede desarrollar falsos conceptos sobre cómo operar la ley y aplicarla en el ámbito que corresponda, siendo una fuente no confiable para los contribuyentes.

Es por ello que se derivan las denominadas contradicciones y lagunas legislativas, que se producen bien sea de una errada técnica legislativa, o bien de un cambio drástico en la situación de la sociedad a que está destinada la norma, siendo estas antinomias legislativas como por ejemplo las disposiciones contradictorias entre leyes especiales con lo establecido por providencias o resoluciones administrativas emanadas del órgano administrador, lo que en muchas ocasiones produce incertidumbre e inconsistencias por parte de los contribuyentes, y las lagunas legislativas que origina que en la ley se note la falta de una regla que debiera contener.

Es necesario que los contribuyentes afectados, al ver este tipo de situaciones, deban si bien, asumir una postura respecto a las formas de cómo apegarse a la norma, o hacer la solicitud al tribunal en materia, se refiera y aclare cualquier tipo de contradicción legislativa, en pro de preservar sus derechos y para el cumplimiento de sus obligaciones.

Con respecto al pago y declaración del tributo establecido en la LOD, el período se extendió a sesenta (60) días continuos a partir del cierre del ejercicio fiscal, en atención a que ya para este tiempo, los sujetos pasivos de dicha obligación deberán poseer la



ganancia o utilidad del ejercicio, esto remite al concepto de base imponible, ya analizado, pero no considerado en su total análisis, pues cuando se habla de la palabra “ejercicio” incluye el gasto de impuesto sobre la renta y el efecto inflacionario que de una u otra forma afecta los estados financieros de una entidad y el registro de las operaciones.

Tener en Venezuela varios tributos con distintas bases de cálculo y de cumplimiento de la obligación en períodos no concordantes el uno con el otro, genera un ambiente de resistencia por parte de los contribuyentes, ya que deberán ajustar la planificación que en materia contable se refiere al cierre del ejercicio. Con premura para dar cumplimiento al tributo de la LOD, y con holgura para el pago del ISLR del ejercicio fiscal finalizado.

Si un contribuyente que presentará el pago del aporte del ejercicio 2011 en el año 2012 no calcula bien su utilidad o ganancia neta en operaciones por cualquier error de tipo material, ¿será que no podrá enmendar tal falla por la ausencia del establecimiento de una declaración sustitutiva a los parámetros de la LOD? El mismo se expone pues a sanciones pecuniarias debido a su falta de declarar correctamente la base imponible, aun cuando dicho sujeto pasivo está siendo solidario por subsanar dicho error.

Asimismo, dicho tributo debe ser deducible del Impuesto sobre la Renta (ISLR), ya que si bien se contribuye a la nación, no se puede dejar de reconocer este gasto adicional de los ciudadanos de un país en el ISLR, ya que el impacto económico sería notable y con ello trae el desánimo de la población en aportar para tal fin. Por ello, los motivos de comparar la LOD con la LISLR es que la misma especifica los lineamientos a seguir en cuanto a la obtención del Enriquecimiento Neto, siendo esto base suficiente para la ejecución y cálculo del aporte y la contribución especial.

Por estas razones, se podrá emplear la técnica sistemática y la figura de analogía en cuanto a despejar o aclarar el concepto de base imponible establecido para el aporte y contribución especial con lo definido o utilizado para el pago de otros tributos como el caso del Impuesto sobre la Renta, el cual considera los elementos de la ecuación patrimonial, de acuerdo a los Principios de Contabilidad de Aceptación General.

Para finalizar, las estrategias que se deben aplicar para dar cumplimiento al aporte y contribución establecidos en la LOD, es importante no solo considerar los elementos que la componen así como el apego a las leyes o normas que así la vinculen, aplicación de criterios, técnicas o métodos para su cabal cumplimiento, sino también considerar el efecto que lleva consigo la obligación de asumir económica y financieramente, el pago de este tributo y posterior a él, el desarrollo de programas en plano laboral como mensaje de responsabilidad social que deben poseer los contribuyentes comprometidos.

La planificación juega un papel importante en el desarrollo o establecimiento de ideas y estrategias para el cumplimiento de la obligación tributaria, expresada en la LOD, con necesidad de ahondar o crear el nuevo diseño que complementa el impulso del desarrollo de una Compañía y el cumplimiento de un deber fiscal.

Este estudio expandió los conocimientos de la investigadora en materia de derecho, material completamente nuevo, por lo que se trató de involucrar, el desarrollo del trabajo



investigativo de García (2011) al conocer o comprender los criterios, técnicas de interpretación y métodos de integración del derecho, de forma tal que sea de ayuda para los contribuyentes, ya que de ellos depende de gran manera, el cabal cumplimiento de sus deberes tributarios así como el resguardo y defensa de sus derechos ante la Administración Tributaria.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Asamblea Constituyente de la República de Venezuela (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.453, de fecha 30 de diciembre de 1999. Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001). Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305, de fecha 17 de octubre de 2001. Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2005). Ley Orgánica contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.337, de fecha 16 de diciembre de 2005. Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2007). Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.628, de fecha 16 de febrero de 2007. Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2010). Ley Orgánica de Drogas. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.510, de fecha 05 de noviembre de 2010. Venezuela.

Barquerizo, J. (2009). Colisión de derechos fundamentales y juicio de ponderación. Ecuador. Publicaciones de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

Candal, M. (2009). Régimen impositivo aplicable a sociedades en Venezuela. CandalTaxand.

Carmona, J. (2006). Aportes previstos en la Ley Orgánica contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas. Cabida en el ordenamiento jurídico venezolano, naturaleza jurídica y términos de su consagración en el libro de las VIII Jornadas de Derecho Tributario. Venezuela. Editado por la AVDT.

Cerda, H. (2001). La investigación total. La unidad metodológica en la investigación científica. Colombia. Mesa Redonda Magisterio.

Congreso de la República de Venezuela (1993). Ley Orgánica sobre Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 4.636. Venezuela.

Corredor, J. (1997). La planificación estratégica, perspectivas para su aplicación en Venezuela. Vadell Hermanos Editores.



- Di Leo, A. (2006). Cerco empresarial con traje legal. Revista de VenEconomía, Industria y Comercio. Volumen 23, No. 10.
- Ejecutivo Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2003). Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.662. Venezuela.
- Ejecutivo Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2009). Reglamento de la Ley Orgánica contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 39.211. Venezuela.
- Fraga, L. (2006). Principios constitucionales de la tributación. Venezuela. Editorial Torino.
- García, C. (1996). Derecho tributario tomo I. Argentina. Editorial Depalma.
- García, M. (2011). Técnica de interpretación y métodos de integración del derecho tributario venezolano. Trabajo de Grado presentado para la Maestría en Gerencia Tributaria. Universidad Privada Dr. Rafael Bellosó Chacín. Venezuela.
- Halvorseen, A. (2006). La base imponible en los tributos previstos en la Ley Orgánica contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas: análisis sobre la suficiencia de su fijación en el libro de las VIII Jornadas de Derecho Tributario. Venezuela. Editado por la AVDT.
- Jañez, T. (2005). Metodología de la investigación en derecho. Una orientación metódica. Venezuela. Publicaciones UCAB.
- Jarach, D. (1982). El hecho imponible, teoría general del derecho tributario sustantivo. Argentina. Abeledo -Perrot.
- Laguna, M. (1997). Principios tributarios en la legislación venezolana. Venezuela. Editores Individuales 3.
- León, Delgado & Asociados (2010). Boletín extraordinario septiembre 2010. Venezuela. Publicaciones de RSM León, León, Delgado & Asociados.
- Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores y Justicia (2009a). Providencia No. 008-2009 sobre Normas para la declaración y liquidación de los aportes previstos en los artículos 96 y 97 de la Ley Orgánica contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas, correspondiente a los ejercicios fiscales 2006, 2007 y 2008. Gaceta Oficial Extraordinaria No. 39.336, del 29 de diciembre de 2009. Venezuela.
- Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores y Justicia (2009b). Providencia No. 007-2009 sobre Normas y Procedimientos para la Inscripción de los sujetos pasivos y la Recaudación, Control y Fiscalización de los aportes previstos en los artículos 96 y 97 de la Ley Orgánica contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas. Gaceta Oficial Extraordinaria No. 39.336, del 29 de diciembre de 2009. Venezuela.



- Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores y Justicia (2010). Providencia No. 001-2010 sobre Normas relativas a las rebajas admisibles al aporte previsto en el artículo 96 de la Ley Orgánica contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas. Gaceta Oficial Extraordinaria No. 39.366, del 11 de febrero de 2010. Venezuela.
- Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores y Justicia (2011a). Providencia Administrativa No. 0001-2011 que dicta los Proyectos de Prevención Integral sobre Consumo de Drogas en el Ámbito Laboral. Gaceta Oficial No. 39.622, del 23 de febrero de 2011. Venezuela.
- Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores y Justicia (2011b). Providencia No. 004-2011 sobre Normas para efecto de pago y distribución del aporte y contribución especial establecidos en la Ley Orgánica de Drogas y la Ley Orgánica contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas. Gaceta Oficial Extraordinaria No. 39.646, del 31 de marzo de 2011. Venezuela.
- Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores y Justicia (2011c). Providencia No. 007-2011 sobre Normas y procedimientos de recaudación, verificación y fiscalización del aporte y contribución especial establecidos en la Ley Orgánica de Drogas. Gaceta Oficial Extraordinaria No. 39.682, del 26 de mayo de 2011. Venezuela.
- Moya, E. (2009). Elementos de finanzas públicas y derecho tributario. Venezuela. Mobilibros.
- Ossorio, M. (2000). Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Argentina. Editorial Heliasta.
- Pacci, A. (2008). Introducción al derecho tributario. Perú. Editorial San Marcos.
- Puerta, R. (2007). En torno al pensamiento estratégico organizacional de la perspectiva teórica a la acción estratégica. Venezuela. Editorial Escrea Publicidad, C.A.
- Ruán, G. (2008). El impacto institucional de las exacciones parafiscales. Venezuela. Ediciones Liber.
- Sanmiguel, E. (2006). Diccionario de derecho tributario. Venezuela. Lizcalibros, C.A.
- Serna, H. (1997). Gerencia estratégica, planeación y gestión - teoría y metodología. Colombia. 3R Editores.