



UNIVERSIDAD CENTRAL DE VENEZUELA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
COMISIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
POSTGRADO EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
ESPECIALIZACIÓN EN FINANZAS DE EMPRESAS

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU INCIDENCIA
FINANCIERA EN LA EMPRESA PASTELERIA DANUBIO

PROYECTO DE TRABAJO ESPECIAL PRESENTADO ANTE LA UNIVERSIDAD CENTRAL DE
VENEZUELA, COMO REQUISITO PARCIAL PARA OPTAR AL TÍTULO DE ESPECIALISTA
EN FINANZAS DE EMPRESAS

AUTORA: LIC. VANESSA ARÉVALO

TUTOR: MSC.LUIS JIMENEZ

Caracas, Mayo del 2015

ÍNDICE GENERAL

ÍNDICE DE CUADROS

RESUMEN

SUMMARY

INTRODUCCIÓN

3-6

CAPÍTULO I: EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1. Planteamiento del Problema	07-17
2. Objetivos de la Investigación	17-18
3. Justificación de la Investigación	18-21
4. Alcances y Delimitación	21-22

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

1. Antecedentes de la Investigación	23-28
2. Marco Conceptual	28
2.1 Evolución Histórica del Sistema Tributario	28-29
2.2 Generalidades del Sistema Tributario Venezolano	30-33
2.3 Los Tributos	33-38
2.4 Estructura del SENIAT	36-41
2.5 Impuesto al Valor Agregado	41-47
2.6 Contribuyentes	47-50
2.7 Retención	50-68
2.8 Estado de Resultados	68-74
2.9 Aspectos básicos del sistema de retención de I.V.A en países de América Latina como Argentina, Ecuador, Perú y Venezuela, en relación al porcentaje, determinación, compensación y recuperación del anticipo como elementos integrantes del indicio de Capacidad Económica del I.V.A	74-77
3. Antecedentes de la Organización	77-84
4. Bases Legales	85
La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela	85-89
Código Orgánico Tributario (COT)	89-93
Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)	93-95
Reglamento de la Ley del IVA	95
Providencia Administrativa N° SNAT/2013-0030	95-96

CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO

1. Naturaleza de la Investigación	98
2. Diseño de la Investigación	98-99
3. Tipo de Investigación	99-100
4. Objeto y caso de estudio	100
5. Población y Muestra	100-101
6. Técnicas e Instrumentos de Investigación	101-102
7. Procedimiento de la Investigación	103-104
8. Técnica de Análisis y Presentación de Datos	101-105

9. Sistema de Variables	105
10.Cronograma o plan de trabajo	105-106
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	107-110

Cuadro 1: Exclusión de Retenciones	58-59
Cuadro 2: Ilícitos y Sanciones Tributarias	67
Cuadro 3: Aspectos Básicos de los Sistemas de Retención de I.V.A en países de América Latina en comparación con Venezuela	75
Cuadro 4: Sistema de Variables	105



UNIVERSIDAD CENTRAL DE VENEZUELA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
COMISIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
POSTGRADO DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
ESPECIALIZACIÓN EN FINANZAS DE EMPRESAS

**EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU INCIDENCIA FINANCIERA
EN LA EMPRESA PASTELERIA DANUBIO**

AUTORA: LIC. VANESSA ARÉVALO

TUTOR: MSC. LUIS JIMENEZ

FECHA: MAYO 2015

RESUMEN

Por la emisión de las Providencias Administrativas N° 0029 y 0030, son designados como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, a los contribuyentes especiales y a los entes públicos nacionales, estatales y municipales respectivamente, siendo el caso de estudio: pastelería Danubio afectado tanto en su condición de sujeto como agente de retención del I.V.A. por la normativa mencionada anteriormente ya que es contribuyente Especial; es por ello que se plantea como objetivo general analizar el efecto de las retenciones del I.V.A en los contribuyentes especiales y su incidencia financiera en la empresa Pastelería Danubio. A tales efectos, se desarrollará un proceso de investigación de diseño documental y de campo. Se considera documental porque está basada en la búsqueda, crítica e interpretación de información secundaria, extraída de textos normativos como: constitución, códigos, leyes y providencias, interpretación de disposiciones legales, entre otros. Y es de campo, ya que la recolección de datos se hace de la realidad donde ocurren los hechos. Este diseño se apoya en un tipo de investigación de tipo descriptivo, pues se busca describir los hechos tal y como suceden sin alterar los resultados ni emitir juicio sobre los mismos. Para aplicar la misma se utilizará como fuente y técnicas de recolección de datos, las declaraciones de I.V.A., los estados financieros, el flujo de caja para los años 2.013 y 2.014 de la pastelería Danubio, un cuestionario aplicado a los empleados de la Gerencia de Administración y finalmente la determinación de índices financieros para los años estudiados. Los datos e información obtenida serán comprendidos, organizados, interpretados, analizados de tal forma que permitan dar respuesta a los objetivos planteados

Palabras clave: Retenciones de I.V.A, agentes de retención, sujetos a retención, contribuyentes especiales.



UNIVERSIDAD CENTRAL DE VENEZUELA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
COMISIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
POSTGRADO DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
ESPECIALIZACIÓN EN FINANZAS DE EMPRESAS

**EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU INCIDENCIA FINANCIERA
EN LA EMPRESA PASTELERIA DANUBIO**

AUTORA: LIC. VANESSA ARÉVALO

TUTOR: MSC. LUIS JIMENEZ

FECHA: MAYO 2015

RESUMEN

For the issuance of the Administrative Rulings No. 0029 and 0030, they are designated as withholding agents of Value Added Tax, the special taxpayers and public national, state and municipal respectively, the case study: Danubio Bakery affected both their status as subjects as VAT(IVA) withholding agent by the legislation mentioned before as it is Special taxpayer; that is why the general objective is to analyze the effect of the withholding tax on special taxpayers and their financial impact on the company Danubio Bakery. For that purpose, a process of documentary research and field design will develop. it is considered documentary because it is based on the search, review and interpretation of secondary data, drawn from legal texts such as: constitution, codes, laws and orders, interpretation of laws and so on. And it's field, because the data collection is made of where the events actually happen. This design is based on a kind of descriptive research, as it seeks to describe the events as they happen without altering the results or giving judgment about them. To apply the same will be used as the source and data collection techniques, VAT(IVA) returns, financial statements, cash flow for the years 2013 and 2014 of the Danubio Bakery, a questionnaire given to employees of the Administration Management and finally determining financial ratios for the years studied. The data and information obtained will be understood, organized, interpreted, analyzed in a way that can respond to the objectives

INTRODUCCIÓN

A lo largo de los años, los tributos juegan un papel fundamental en la economía de un país y es un importante factor político para los gobiernos en desarrollo, ya que además de suministrar los recursos económicos para que un país pueda llevar a cabo sus políticas, es utilizado también como un instrumento para regular la economía, pues controla el consumo y los precios de los bienes y servicios. Es decir, estos ingresos públicos son la principal fuente de recursos con los que cuenta un país para el óptimo desarrollo y crecimiento de su economía.

El Estado venezolano con el objeto de cumplir sus fines, desarrolla una serie de estrategias basadas en un mayor control de los pagos de impuestos, al mismo tiempo que trata de disminuir la evasión fiscal, ya que es el único ente sujeto a las actividades financieras, el cual debe prever los gastos e ingresos futuros del país; por tal razón, es importante señalar que toda sociedad se constituye con el objetivo de lograr un fin común, se establecen las normas que han de regir su funcionamiento conjuntamente con los organismos que sean necesarios para la realización de este fin colectivo.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) contiene los estatutos que rigen el funcionamiento del país, y el artículo 136 establece que: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos” para hacer efectiva esa contribución el Estado recurre a los tributos (Impuestos, Tasas, Contribuciones Especiales.), por ende es primordial mantener una actitud armoniosa entre el sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria, mejorando la visión que tienen los contribuyentes sobre la administración tributaria.

De manera pues, que el sistema tributario establecerá la obligación de contribuir a la capacidad económica del sujeto pasivo, por lo que los tributos no pueden ser calculados sobre un base proporcional sino atendiendo al principio de

progresividad, mecanismo que debe respetarse para que el Estado pueda cumplir con la obligación de proteger la economía nacional y lograr un adecuado nivel de vida.

En Venezuela desde 1993, dado los cambios que requería el país, producto de la crisis económica y de la incapacidad de la renta fiscal petrolera e impositiva para cubrir las necesidades y solventar la problemática existente para la época (crisis financiera), se comenzaron a presenciar cambios importantes en el sistema tributario nacional y entre ellos, la creación de un tributo distinto al tradicional Impuesto sobre la Renta, que gravaría la transferencia o el consumo de bienes y servicios, denominado Impuesto al Valor Agregado (I.V.A).

El Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) es un impuesto nacional a los consumos que debe ser abonado por las personas en cada una de las etapas del proceso económico, el cual es en proporción al valor agregado del producto, prestación de un servicio o elaboración de obras, generando de esta manera un importante ingreso al fisco nacional en relación a los demás impuestos nacionales lo que conlleva a que el Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) implemente mejores métodos de fiscalización para éste impuesto, con el fin de evitar la evasión y lograr una mejor recaudación de los ingresos fiscales y de ésta manera poder cubrir el déficit fiscal.

Para atender y controlar a los contribuyentes de mayor relevancia fiscal, se crea la Providencia Administrativa N° SNAT/2013-0030, bajo la Gaceta Oficial N° 40.170 de fecha 20 de Mayo de 2013, en el cual se encuentran las bases que sustentan el régimen de retenciones en materia del impuesto al valor agregado, y en el que se detalla el funcionamiento del sistema de retenciones para los sujetos pasivos, denominados contribuyentes especiales. Dichos responsables deben retener un porcentaje sobre el impuesto facturado de las compras efectuadas o cuando reciben servicios de proveedores, el cual deberá ser enterado al fisco nacional en la oportunidad que dispone el calendario de sujetos pasivos especiales

De la Providencia antes mencionada se designa a los Contribuyentes Especiales como Agentes de Retención del 75% a quienes le vendan bienes o les presten servicios en el momento del pago o abono en cuenta; en paralelo a esta providencia se publicó la Providencia Administrativa N° SNAT/2013-0029, bajo la Gaceta Oficial N° 40.170 de fecha 20 de Mayo de 2013, mediante la cual se designan a los Entes Públicos Nacionales como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)

Ahora bien, uno de los aspectos previsibles más comunes son los efectos originados en las empresas por el alto porcentaje y la base de aplicación de la retención, generando saldos sistemáticos a favor que se traducen en un incremento de la incidencia efectiva del tributo, en términos reales, con efectos directos sobre el responsable sometido a la retención; en particular el problema se registra en el caso de los responsables que requieren un alto componente de materias primas y servicios gravados para la ejecución de sus operaciones, lo cual se traduce en montos a favor no descontados y una repercusión de impuesto significativa.

En este sentido, se presenta el trabajo de investigación cuyo objetivo general es Analizar el efecto de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) en los Contribuyentes Especiales y su incidencia financiera en la empresa Pastelería Danubio, el cual se estructura en tres secciones detalladas a continuación:

La primera sección está compuesta por el Planteamiento, la Formulación del Problema, los Objetivos y la Justificación de la investigación.

La segunda sección está referida al Marco Teórico y conformada por los Antecedentes del Problema, Bases Teóricas, Bases Legales y definiciones de términos básicos que sustentan la investigación.

La tercera sección está constituida por el Marco Metodológico, integrado por el tipo y el diseño de la investigación, unidades de estudio, técnicas e instrumentos de recolección de datos, procedimientos y análisis de datos, validez y confiabilidad del instrumento y cuadro técnico metodológico, el cronograma y el plan de trabajo.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

1. Planteamiento del Problema

A lo largo del tiempo y a raíz del desequilibrio de la deuda externa originada en los años 80, se ha originado una problemática que involucra al actual entorno económico, político y social del Estado venezolano. Se puede decir que tanto la inestabilidad económica y la forma como se acumula el capital de las rentas, hace necesario mantener el fortalecimiento y el aprovechamiento al máximo de la riqueza petrolera. De allí, se origina la causa fundamental el interés por realizar cambios en la estructura económica, los cuales se hicieron presente para la reducción de la crisis de pago que enfrentó el país en respuesta al inadecuado manejo de la reserva ante la deuda externa, el déficit fiscal por la caída de la renta del petróleo y la inflación.

En este sentido, cabe acotar que el Sistema Tributario Venezolano ha sido objeto de diversas reformas debido a un esfuerzo de modernización del Estado cuya principal meta fue buscar soluciones a la crisis en el sistema de finanzas, para lo cual se desarrollaron una serie de políticas impositivas y de administración tributaria. Fue el primer Superintendente Nacional Tributario, José Moreno, quien estableció en el año 1996 que esta reforma en el sistema tributario consistía en “reducir de forma drástica los elevados índices de evasión fiscal y consolidar un sistema de finanzas públicas, para así ser menos dependientes del esquema rentista petrolero, sufragar los gastos del Estado, permitir la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población”. (p.1)

Ese cambio tan importante se logró a través de la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), creado

mediante el Decreto N° 310 del 01 de Agosto de 1994, según Gaceta Oficial N° 35.525 del 16 de Agosto de 1994, en el cual se fundamentó que era un servicio autónomo, sin personalidad jurídica, con autonomía funcional y financiera, dependiente del Ministerio de Hacienda para ese entonces y cuyo objetivo era la administración del sistema de los ingresos tributarios nacionales.

En el año 2001 fue sancionada la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria y publicada en la gaceta Oficial N° 37.320 de fecha 11 de Noviembre de 2001, quedando establecida la institución, como un servicio autónomo, sin personalidad jurídica, con autonomía funcional y financiera, adscrito del Ministerio de Finanzas.

Ahora bien, el objetivo principal del SENIAT, es contribuir de manera significativa con la formulación de la política fiscal-tributaria, administrar de forma eficiente el sistema de recaudación de tributos nacionales, permitiendo el desarrollo de una cultura tributaria, bajo los principios de legalidad, honestidad, equidad y respeto al contribuyente, contando para esto con una estructura organizativa central y un nivel operativo, con el fin de mejorar la calidad de vida de la población.

En la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) se fundamenta en el artículo 316, en el capítulo II del sistema tributario la existencia de un sistema eficiente para la recaudación de tributos. De este artículo se pone en manifiesto que la administración procurará preservar la economía de la nación a través de un sistema que sea eficiente en la recaudación de los tributos proporcionándole autonomía técnica y financiera; de allí que la administración tributaria venezolana constituye la entidad del Ejecutivo Nacional responsable de la recaudación, fiscalización y control de cada uno de los tributos y es la encargada a su vez de materializar las decisiones que en materia de política tributaria asuma el estado.

Partiendo de la idea que toda sociedad se constituye con el objetivo de lograr un fin común, se establecen las normas que hagan cumplir su funcionamiento conjuntamente con los organismos que sean necesarios para la realización de este fin colectivo, sin olvidar que el desarrollo de esta sociedad, genera costos y gastos, los cuales, deben ser cubiertos con los recursos propios de esa colectividad, en otras palabras, en base a las competencias y atribuciones para ejecutar los actos de administración y conforme a los procedimientos legalmente establecidos para su producción.

En relación a lo anteriormente expuesto, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 133 establece que “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.”. Se evidencia en este artículo que para hacer efectiva esa contribución o colaboración se recurre a la figura de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), por tal razón el sistema tributario establecerá la obligación de contribuir en atención a la capacidad económica del sujeto pasivo; con tal fin, los tributos no pueden ser calculados sobre una base proporcional sino atendiendo al principio de progresividad, mecanismo que debe respetarse para que el Estado pueda cumplir con la obligación de proteger la economía nacional y de lograr un adecuado nivel de vida para el pueblo.

En este orden de ideas en Venezuela existe una gama de tributos y dada la necesidad de generar mayores ingresos tributarios no petroleros en el año 1993, se incorpora al sistema tributario venezolano el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) que según Garay (2004), “es aquel que grava el valor añadido en cada etapa en la circulación de los bienes desde su producción o importación hasta que llega al consumidor” (p.39). Significa lo expuesto por el autor que se grava a lo largo de toda la cadena de distribución hasta llegar finalmente a el consumidor final quien asumirá la carga impositiva.

El Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) constituye un impuesto indirecto, aplicable en todo el territorio nacional, proporcional, regresivo, y plurifásico y no acumulativo, a través del cual es gravada la enajenación de bienes, la prestación de servicios y la importación de bienes. (Velásquez, 1.988).

Es de señalar que el I.V.A es un impuesto al consumo y al respecto la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en Gaceta Oficial N° 38.632 de fecha 26 de Febrero de 2007 lo define en el artículo 1 del Título I de la creación de impuestos como:

Se crea un impuesto al valor agregado, que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, según se especifica en esta Ley, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas como hechos imponible en esta Ley. (p.21)

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto porque aplica sobre casi todos los bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de la actividad de una persona natural o jurídica; es decir el impuesto no es percibido por el fisco sino directamente del contribuyente. Asimismo es un impuesto indirecto por cuanto la empresa que lo tributa no debe pagar la totalidad de él, sino sobre la ganancia bruta de cada operación, siendo el consumidor final quien debe pagar la totalidad del impuesto.; es proporcional ya que no toma en cuenta la capacidad económica del mismo, es plurifásico, ya que es aplicado desde la fabricación y producción de bienes y servicios hasta la comercialización y distribución de los mismos; es considerado también regresivo ya que la carga tributaria no guarda

relación entre la renta y su gasto o inversión, soportando la carga el consumidor final a través de la figura de la traslación, es denominado no acumulativo ya que solo incide una vez en el precio final del bien o servicio. (Asociación Venezolana de Derecho Tributario [AVDT], 2004).

De igual forma, este impuesto representa una obligación de dar dinero, es emanada del poder estatal, lo que supone su obligatoriedad y la compulsión para hacerse efectivo su cumplimiento, aplicables a personas individuales y colectivas, el cual grava las rentas a través de su utilización o consumo, añadiéndose al precio de las mercancías.

Como punto adicional, se considera importante resaltar que conjuntamente con la creación del SENIAT, se adoptó también un sistema de Contribuyentes Especiales, para atender y controlar aquellos de mayor significación fiscal, adoptando así una estrategia que ya había sido ensayada con éxito en otros países de América Latina.

En materia de I.V.A. se produjo un gran impacto en la gestión organizacional de los contribuyentes, con la incorporación de los agentes de retención, los cuales de conformidad con lo establecido en el Artículo 27 del Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Extraordinaria N° 6.152 de fecha 18 de Noviembre de 2014:

Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente. (p.4)

En virtud de lo anterior, en la Ley del I.V.A. (2007), se faculta a la Administración Tributaria para designar responsables del pago de dicho impuesto en

calidad de agentes de retención, de allí la designación de los contribuyentes especiales y entes públicos nacionales, estatales y municipales como agentes de retención del I.V.A., actualmente según las providencias N° SNAT/2013-0029 y N° SNAT/2013-0030 bajo la Gaceta Oficial N° 40.170 de fecha 20 de Mayo de 2013.

En este sentido los Agentes de Retención son aquellas personas que intervienen en actos, negocios jurídicos u operaciones, en los cuales deba efectuar una retención a través de un instrumento legal de recaudación; cuyo propósito busca asegurar para el fisco la percepción periódica del tributo que causas determinadas rentas.

De esta manera, tanto los contribuyentes especiales como los entes públicos, nacionales, estatales y municipales, por ser designados agentes de retención, se les atribuye la responsabilidad de retener y enterar el I.V.A., sirviendo de intermediarios entre el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y los vendedores de bienes y prestadores de servicios que califiquen como contribuyentes ordinarios, estableciendo el Código Orgánico Tributario (C.O.T) todo lo relativo a la responsabilidad de los agentes de retención, la comisión de ilícitos y el régimen sancionatorio aplicable según el caso.

Así, como consecuencia de las disposiciones de las providencias administrativas antes identificadas, los agentes de retención del I.V.A, tienen la obligación de retener y enterar el I.V.A cuando compren bienes o adquieran servicios, de los contribuyentes ordinarios. Por su parte, los sujetos a la retención del I.V.A, deberán pagar dicho impuesto anticipadamente cuando le vendan bienes o presten servicios a otros contribuyentes especiales o a entes públicos, nacionales, estatales y municipales; situación en la que se encuentra la empresa Pastelería Danubio, ya que por estar calificado como contribuyente especial está en la obligación de retener el impuesto a sus proveedores.

Todo esto implica, que los contribuyentes sujetos a la retención del I.V.A están pagando dicho impuesto con anticipación a la declaración mensual. Algunos contribuyentes sujetos a retención generalmente realizan compras de gran volumen, por lo tanto, en un principio pueden verse beneficiados por montos considerables, representados por excedentes de crédito fiscal por compensar y al ser objetos de retención, se afecta su situación financiera, ya que poseen excedentes de créditos fiscales acumulados que aún no han podido ser compensados y como si fuera poco, tendrán también un anticipo de Impuesto al Valor Agregado pendiente por compensar.

Lo que conlleva a que el empresario sujeto a la retención no pueda realizar inversiones a corto y mediano plazo, ni tampoco cumplir con las obligaciones y gastos normales de la actividad económica que desempeñan ya que el porcentaje de retención es del 75% sobre el monto del impuesto desglosado en la factura, y por ende resulta bastante significativo.

De acuerdo al artículo N° 7 de la Providencia Administrativa N° SNAT/2013-0030 y artículo N° 9 de la Providencia Administrativa N° SNAT/2013-0029, publicadas en Gaceta Oficial N° 40.170 respectivamente, “los proveedores descontarán el impuesto retenido de la cuota tributaria determinada para el periodo en el cual se practicó la retención, siempre que tenga el comprobante de retención emitido por el agente”, esto indica que si el agente de retención por cualquier razón no entrega el comprobante de proveedor en el mes de imposición en el cual se efectuó la retención, éste no podrá compensarlo en su declaración del mes de imposición correspondiente.

En el mismo orden de ideas, el segundo párrafo de los artículos antes mencionados establece: “cuando el comprobante de retención sea entregado al proveedor con posterioridad a la presentación de la declaración correspondiente al período en el cual se practicó la retención, el impuesto retenido podrá ser descontado

de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se produjo la entrega del comprobante”, es decir, que si el proveedor no dispone del comprobante de retención en el mes de imposición podrá compensarlo en el mes que lo reciba; por lo tanto, es probable que en el mes que fue sujeto a retención le corresponda pagar un impuesto y debido a que no posee el comprobante de retención no puede compensar el impuesto retenido con la cuota tributaria.

Para dar cumplimiento a los procedimientos establecidos en las mencionadas providencias, los agentes de retención se verán afectados desde el punto de vista administrativo, ya que al aumentar los deberes formales, existe la necesidad de contratar adicionalmente personal altamente calificado, requiriéndose de una supervisión más exhaustiva de todos los procesos como: a) cuantificación correcta del impuesto, b) oportunidad del enteramiento, c) elaboración de libros especiales, d) emisión de comprobantes de retención del I.V.A, entre otros, trayendo como consecuencia aumento de los gastos operativos.

En el caso de los contribuyentes especiales que actúen como agentes de retención, deberán efectuar la misma cuando se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero, lo que significa que los agentes de retención deben efectuar la retención independientemente de que la factura se haya pagado o no; y según el artículo 17 de la misma providencia, si las retenciones fueron efectuadas entre los días 1º y 15 de cada mes, ambos inclusive, se deben enterar durante los primeros cinco días hábiles siguientes y si las retenciones fueron practicadas entre los días 16 y último de cada mes, ambos inclusive; deben ser enteradas dentro de los primeros cinco días hábiles del mes inmediato siguiente. Esto genera un efecto negativo en el agente de retención ya que si el proveedor de bienes o servicios le otorga al agente de retención un crédito a treinta (30) días o más, éste último se verá obligado a responder ante la administración tributaria por la retención del I.V.A. correspondiente en los lapsos establecidos por la normativa.

Es importante señalar, que en fecha de 16/01/2.003, algunas empresas tales como: Cervecería Polar Los Cortijos, C.A. y Representaciones Renaint C.A., interpusieron ante la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, recurso de nulidad por inconstitucionalidad e ilegalidad, conjuntamente con solicitud de amparo cautelar, en contra de la providencia N° SNAT/2002/1454, emitida el 29 de Noviembre de 2.002 y publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.573, mediante la cual se designa a los contribuyentes especiales del Impuesto al Valor Agregado I.V.A. como agentes de retención de dicho impuesto; argumentando: presunción grave de violación al principio de legalidad tributaria, violación a los derechos de libertad económica, propiedad, igualdad y principio de capacidad contributiva, basados en los artículos 112, 115, 21 y 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en virtud de que: (a) Se establece una determinación presuntiva de la obligación tributaria calculada para cada período mensual en un setenta y cinco por ciento (75%) o cien por ciento (100%) de los débitos fiscales, reconociendo que las empresas sólo generan créditos fiscales derivados de costos y gastos en un veinticinco por ciento (25%) de sus operaciones o ventas gravables. (b) La demora en la recuperación de las retenciones de IVA, implica la obtención de un bien con menor valor, que ha resultado afectado por la inflación. (c) La retención a la que obliga la providencia administrativa está divorciada del principio constitucional de capacidad contributiva, ya que constituye un anticipo del impuesto, ajeno a la realidad del contribuyente. (d) Los contribuyentes controlados, organizados y tipificados como contribuyentes especiales, son imbuidos de una profunda carga administrativa en el proceso de recaudación y liquidación del impuesto frente al Fisco Nacional. (e) Se impone la carga a las empresas sujetas a retención de I.V.A., al adelantar el pago de un impuesto que todavía no se ha causado, impidiéndole el ejercicio libre de su derecho de actividad económica al no poder disponer de un activo importante para la inversión y puesta en funcionamiento de su aparato productivo.

Actualmente esta situación afecta a grandes y pequeñas empresas, de la cual no escapa La Empresa Pastelería Danubio que está ubicada en Chacao en la Ciudad de Caracas, siendo una empresa dedicada exclusivamente a la elaboración de deliciosos productos para su consumo, para posteriormente sub-productirlos a otras empresas que son contribuyentes especiales y por ende agentes de retención. En esta empresa al igual que en otras organizaciones la partida que más se moviliza es el efectivo, ya que representa un alto porcentaje de su flujo de caja para solventar las obligaciones de su actividades corrientes a corto plazo. Por otra parte esta empresa presenta sus mayores costos en los pagos efectuados por conceptos de beneficios salariales a los trabajadores y las obligaciones legales que se originan por su principal comercial.

La retención de Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) efectuada por los agentes de retención a los cuales esta empresa le factura por servicios de suministro de insumos representa un desequilibrio financiero incrementando sus costos por concepto de créditos fiscales, hasta por tres (3) periodos de imposición y posteriormente proceder a efectuar una serie de procedimientos, que requieren del cumplimiento de los lapsos y formalidades establecidos en la providencia y en las leyes, posteriormente al finalizarlo la Administración debe decidir si procede la recuperación o la cesión de los créditos, por otro lado, existe la posibilidad de que opere el silencio administrativo por parte de la Administración Tributaria, lo cual significaría negada dicha solicitud, situación que afectaría más la liquidez de la empresa. De no optar por efectuar este procedimiento, deberá trasladar dichos créditos fiscales por los siguientes periodos de imposición hasta su descuento total, situación que difícilmente ocurra ya que son compras son muy escasas.

Todo lo anterior antes mencionado afecta directamente el capital del trabajo de la empresa Pastelería Danubio y por ende la operatividad de la misma, recurriendo en algunos casos al endeudamiento con terceros por falta de flujo de caja que le impiden cumplir con sus actividades corrientes como son las obligaciones

contractuales y legales, esta situación le ha ocasionado un incremento adicional en sus costos, debido a los gastos de intereses de financiamiento. De igual manera esta problemática podría incidir en los resultados económicos y financieros afectando su rentabilidad y posibilidades de crecimiento en el futuro.

Sobre la base de la problemática planteada se formulan las siguientes interrogantes de investigación:

¿Cuáles son las disposiciones relacionadas con las retenciones de Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)?

¿Qué caracteriza a los Contribuyentes Especiales del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)?

¿Cuáles son los efectos administrativos y financieros, para la Pastelería Danubio, derivados de su condición de sujeto y agente de retención?

¿Cuál es el impacto financiero para la Pastelería Danubio en su condición de sujeto a retención del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)?

2. Objetivos de la Investigación

2.1 Objetivo general

Analizar el efecto de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) en los Contribuyentes Especiales y su incidencia financiera en la empresa Pastelería Danubio.

2.2 Objetivos específicos

- 2.2.1 Describir las disposiciones relacionadas con las retenciones de Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) en los Contribuyentes Especiales en la empresa Pastelería Danubio.
- 2.2.2 Caracterizar los contribuyentes especiales del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) en la empresa Pastelería Danubio.
- 2.2.3 Diagnosticar los efectos administrativos y financieros, para la Pastelería Danubio, derivados de la condición de sujeto y agente de retención del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)
- 2.2.4 Evaluar el impacto financiero para la Pastelería Danubio, en su condición de sujeto a retención del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)

3. Justificación de la Investigación

Con el desarrollo del Sistema Tributario Venezolano, a partir de 1993, el Estado ha orientado sus políticas fiscales hacia la ampliación de sus fuentes de ingresos y al perfeccionamiento de los mecanismos de recaudación a través del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)

Es notorio, como en los últimos años, el tema de la administración tributaria ha ido ganando progresivamente importancia en el ámbito económico de Venezuela, la necesidad de generar recursos ocasionan cambios en lo que respecta a la recaudación fiscal y a la visión que existe del contribuyente, por lo que se crean

nuevos impuestos, las reformas de otros, optimización de control y el interés de fomentar la cultura tributaria.

La necesidad de recaudar más ingresos implica para el Estado Venezolano, el establecimiento de mayores controles tributarios que permitan disminuir la evasión fiscal, lo que a su vez requiere que los contribuyentes que conforman el sector empresarial venezolano, desarrollen una gestión tributaria óptima, minimizando el impacto que puedan ejercer los cambios en la legislación impositiva, los recargos y las sanciones que la misma contempla.

Es por esta razón que el Sistema de Retenciones como mecanismo recaudador empleado por la administración tributaria, ha dado lugar al establecimiento de una serie de deberes formales a los cuales están sometidos los contribuyentes. El incumplimiento de la normativa legal por desconocimiento de ésta, o debido a la ausencia de control interno, no omite su sanción, de allí la necesidad de que la gestión tributaria en cada empresa sea clara, óptima y sobre todo fluya la información precisa y oportuna entre las personas encargadas en el manejo de tributos.

En el siguiente proyecto se espera realizar un aporte investigativo con relación al Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) como instrumento de recaudación fiscal, sirviendo de gran ayuda a las diferentes empresas que utilizan el ordenamiento jurídico legal relacionadas con el tributo en estudio.

Las retenciones del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A), implican una estructura normativa a seguir compleja, y a la cual deben adaptarse los contribuyentes especiales designados por el SENIAT como agentes de retención. Ante esta realidad no escapa ninguna empresa dedicada a la producción de bienes y prestación de servicios que sea considerada como agente de retención por ser contribuyente especial.

Por tal motivo, la presente investigación espera sentar bases que servirán de apoyo fundamental a las organizaciones que buscan coordinar y planificar todo lo referente a los mecanismos de control para disminuir la evasión fiscal, para ello requeriría contar con personal altamente calificado, capaz de ejercer el cumplimiento de las obligaciones tributarias, con la responsabilidad de llevar a cabo una eficiente planificación fiscal, mejorar el proceso de la toma de decisiones y de esa manera establecer estrategias que permitan la maximización de los beneficios; así como la reducción de posibles sanciones derivadas del incumplimiento de las disposiciones establecidas en el Código Orgánico Tributario.

Dentro de este marco, uno de los aspectos de mayor relevancia que justifica esta investigación es la necesidad de fomentar un enfoque creativo a la gerencia tributaria de la Pastelería Danubio, debido que a conocer el efecto que producen las reformas tributarias en la gestión administrativa de la misma, podrá ser considerados para la toma de decisiones y de esta manera establecer estrategias que permitan la maximización de los beneficios, así como la reducción de posibles sanciones derivadas del incumplimiento de las disposiciones establecidas en el Código Orgánico Tributario. Por lo que en el aspecto organizacional, dicho estudio trae consigo innumerables beneficios ayudando a sustituir los paradigmas existentes en el funcionamiento del área administrativa, remplazándolos por un nuevo esquema de trabajo proporcionando un valor agregado.

Ahora bien en el ámbito académico, el presente estudio promueve la realización de otro trabajo de investigación con el propósito de obtener información de esta y otro tipo de empresa en la que probablemente sus finanzas se vean fuertemente impactadas por las retenciones de I.V.A. Además resulta de gran importancia para la investigadora ya que contribuye como aporte de investigación para la especialización de Finanzas para Empresas.

En lo social, la investigación proporciona una herramienta que beneficiara tanto a las empresas como al Estado, que de forma directa se verá favorecido por los ingresos que percibe ya sea a corto, mediano o largo plazo, para sufragar de manera eficiente el gasto público y cumplir con el fin primordial que posee el pago de tributos en el país, por tal razón el estudio adquiere importancia en el área tributaria, para que las empresas, instituciones y personas que conforman los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria con respecto a las retenciones del I.V.A tengan a su alcance un material bibliográfico con información clara y precisa que le servirá de consulta.

Finalmente, este estudio constituirá un antecedente para futuras investigaciones que se desarrollen acerca del tema; sirviendo además de herramienta, para los profesionales, empresarios e interesados en la materia tributaria, específicamente en lo que respecta a las implicaciones de las retenciones del I.V.A.

4. Alcances y Delimitación

La presente investigación tiene como finalidad analizar el efecto financiero de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) en los contribuyentes especiales de la Pastelería Danubio, ubicada en Chacao, en la Calle Guaicaipuro, detrás del Centro Comercial Mata de Coco, de la Ciudad de Caracas, teniendo como ámbito de acción los Departamentos de administración y ventas, debido a que el primero es el que procesa la información recibida por los proveedores siendo registrada en el libro de compra y la información que surge del departamento de venta la cual debe ser correcta y pertinente, siendo reconocida en su correspondiente libro, de igual forma los comprobantes de retención de I.V.A que son recibidos de los clientes y aquellos que se realizan con base a la factura de los proveedores.

Desde el punto de vista legal el desarrollo de la investigación se fundamentará en las disposiciones establecidas, en las Providencias Administrativas N° SNAT/2013-

0029 y N° SNAT/2013-0030, bajo la Gaceta Oficial N° 40.170 de fecha 20 de Mayo de 2013, bajo la Gaceta Oficial N° 40.170 de fecha 20 de Mayo de 2013, con el propósito de describir las disposiciones relacionadas con las retenciones de I.V.A y caracterizar los contribuyentes especiales del mismo impuesto; así como también se aplicarán cuestionarios al personal de la Pastelería Danubio, para diagnosticar los efectos administrativos y financieros en su condición de sujeto y agente de retención de I.V.A.

Los datos necesarios serán obtenidos de la información contable de la Gerencia de Administración de la Pastelería Danubio, tomando como referencia el periodo impositivo Enero-Diciembre de los años 2013 y 2014 usando como fuente las declaraciones del impuesto al valor agregado con sus respectivas retenciones y los estados financieros, elaborando cuadros de datos y aplicando índices financieros, a los fines de analizar el impacto financiero de dichos periodos.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

1. Antecedentes de la Investigación

Con el propósito de ampliar y profundizar la temática que se aborda en el presente trabajo especial de grado, como es el efecto de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) en los Contribuyentes Especiales y su incidencia financiera en la empresa Pastelería Danubio, se incluyen como apoyo, una serie de estudios previos elaborados por diferentes investigadores, cuyas conclusiones contribuirán al logro de los objetivos planteados.

Petit (2011) efectuó una investigación titulada: “La Auditoría tributaria a efectos de examinar el procedimiento para la recuperación de retenciones del impuesto al valor agregado en los contribuyentes especiales. Caso: Materiales C.A”, para optar al grado de Especialista en Auditoría de la Universidad Centrocidental “Lisandro Alvarado”. Tuvo como objetivo principal evaluar el procedimiento de recuperación de retenciones del impuesto al valor agregado aplicando una auditoria tributaria en la empresa Materiales, C. A. designada como Contribuyente Especial y Agente de Retención.

Para el levantamiento de la información se utilizó la investigación documental a través del Código Orgánico Tributario, La Ley del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A), y la Providencia Administrativa 056, apoyándose en procedimientos de auditoria tributaria. Con la recolección de la información el autor evaluó el procedimiento para la recuperación de Retenciones del I.V.A llegando a la conclusión que lo que determina el correcto cumplimiento bajo la normativa legal del procedimiento de Recuperación, es el Control y seguimiento de los Comprobantes de Retención, desde el momento en que son elaborados hasta el momento en que son enterados al Fisco por parte de los clientes.

Recomendó para la Administración Tributaria mejorar el procedimiento de recuperación de créditos fiscales, en el sentido de hacer menos complicado para el Contribuyente, el proceso debe ser transparente donde el interesado debe recuperar lo que realmente le corresponde, para la Empresa establecer políticas tributarias que indiquen el camino a seguir, aplicar un seguimiento a los Comprobantes de Retención desde el momento en que son elaborados por el Cliente, hasta el momento de su enteramiento al fisco, evaluando todos los lineamientos de su elaboración, proceso y entrega de los mismos.

Por su parte, Osuna (2010) en su investigación titulada: “Diseño de una Planificación Tributaria y procedimientos de Control Interno en los Contribuyentes Especiales Suministros Eléctricos Sasgo, C.A”, para optar al grado de Especialista en Gerencia Tributaria de la Universidad Centroccidental “Lisandro Alvarado”. El autor planteó como objetivo general establecer una planificación tributaria sustentada en procedimientos de control interno para el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente especial. Para dar cumplimiento al logro de los objetivos planteados se realizó un Estudio de Proyecto, el cual se estructuró en sus tres fases: (a) Diagnóstica, donde se apoyó en una investigación de Campo de Carácter Descriptivo; (b) de Factibilidad y (c) Diseño. Los resultados del Diagnóstico fueron representados a través de frecuencias simples, porcentajes y representados en gráficos sectoriales, los de Factibilidad en atención a los aspectos técnicos, legales y administrativos y el Diseño se estructuró en atención a las fases anteriores y a la teoría manejada.

Entre las conclusiones a la que llegó el investigador se encuentra que el contribuyente sujeto al estudio conoce el término de planificación tributaria, manifestando la ausencia y necesidad de la misma en la organización, apoyando el criterio de que la misma debe obedecer a la intención de pagar todas las obligaciones causadas en determinado periodo, de igual forma se conoció la carencia de un responsable encargado de verificar los tiempos de respuestas en cuanto a la

información requerida para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, evidenciando que los procedimientos actuales no garantizan el oportuno cumplimiento de las mismas.

Entre las recomendaciones que presentó está la implantación de la propuesta de planificación tributaria basada en procedimientos de control interno a fin de establecer los procedimientos adecuados y de esa manera lograr optimizar los tiempos de respuesta con la información necesaria para el cumplimiento de las prestaciones tributarias, así mismo recomendó la apertura de una cuenta bancaria que será utilizada para depositar el dinero correspondiente al apartado semanal, constituido por el monto de las retenciones que han sido elaboradas en cada semana.

En la misma línea de investigación, Vielma (2008), realizó una investigación titulada: “Efectos de la retención del Impuesto al Valor Agregado en los Contribuyentes Especiales, en condición de agentes y sujetos de retención. Caso: Consorcio Servicios de Ingeniería, Mantenimiento, Construcción y Operaciones (SIMCO)” para optar al Grado de Especialista en Ciencias Contables, mención Tributos, Áreas Rentas Internas de la Universidad de los Andes. El autor planteó como objetivo general evaluar los efectos de la retención del I.V.A en los contribuyentes especiales. Caso de Estudio: Consorcio Servicios de Ingeniería, Mantenimiento, Construcción y Operaciones (SIMCO). Se trata de un proyecto factible que se apoya en una investigación de campo, donde se determina un efecto negativo derivado del represamiento de fondos, los cuales fueron destinados al pago anticipado del I.V.A. por efectos de la retención y que pudieron ser empleados como capital de trabajo o para cumplir con la obligaciones o compromisos adquiridos por la empresa al corto plazo, conclusión que ratifica uno de los aspectos expuestos en el planteamiento del problema, en relación con el hecho de que el mantener excedentes de créditos fiscales y retenciones de Impuesto al Valor Agregado por compensar, limita las inversiones a corto y mediano plazo, y el cumplimiento oportuno de las obligaciones y gastos normales de la actividad económica; por lo tanto, dicho estudio

sirve como referencia para desarrollar lo relativo a los efectos financieros de la retención.

En cuanto a los resultados el investigador pudo observar que el consorcio SIMCO ha sido impactado por las retenciones del I.V.A, detectándose extensión de los procesos administrativos, adaptación del personal a nuevos programas para el área, tardanza en la recepción de los comprobantes de retención del I.V.A. Por lo que sugirió a la administración que se implementen las siguientes directrices la necesidad de contratación y capacitación del personal especializado en el área tributaria, una reducción del plazo de crédito de (45 días) otorgado por sus proveedores debido a la declaración y pago del impuesto retenido cada 15 días, consideración de un alto porcentaje de retención que conlleva a montos significativos de retenciones acumuladas de I.V.A afectándose su flujo de caja, provocando así una disminución de la capacidad de pago y aumento en los niveles de endeudamiento para dicho consorcio.

Este antecedente es de gran importancia para la investigación que se lleva a cabo en la Pastelería Danubio, ya que en ambos casos se estudian variables en común como el I.V.A, las retenciones y contribuyentes especiales, considerando tanto la teoría abordada por el autor como los resultados obtenidos para aplicarlos a la empresa ya mencionada.

En el mismo orden de ideas, Ávila (2006) realizó una investigación titulada: “Impacto Financiero causado por la retención de I.V.A en los Contribuyentes Especiales de la industria petrolera en el Municipio Lagunilla” para optar al grado de Magister en Gerencia Tributaria de la Universidad Dr. Rafael Beloso Chacin de Maracaibo. Su objetivo general fue analizar el impacto financiero de las retenciones del I.V.A en los contribuyentes especiales de la industria petrolera del Municipio Lagunilla. Fue una investigación de campo con diseño no experimental, siendo su

objetivo principal analizar el impacto financiero causado por las retenciones del I.V.A en los contribuyentes especiales de la industria petrolera en el Municipio Lagunilla.

Los resultados obtenidos evidencian que las empresas encuestadas por su condición de contribuyentes especiales se ven afectadas por las retenciones percibidas y efectuadas en cuanto a su flujo de efectivo y capital de trabajo lo cual ha ocasionado que se tenga que buscar medios de financiamientos externos.

Recomendaron a la Administración Tributaria modificar la norma en cuanto a los factores que inciden en el alto porcentaje de retención y el procedimiento de recuperación de retenciones el cual es un proceso lento, de igual forma establecer una planificación tributaria para los contribuyentes en donde se encuentren incluidas las retenciones del I.V.A.

De acuerdo a Mendoza (2004), los antecedentes de la investigación permiten “el estudio de trabajos investigados que conducen a revisar el problema que se abarca”. En este sentido, en el presente proyecto de investigación se tomó en cuenta la recolección de distintos trabajos que guardan relación con este proyecto. Indagando los estudios sobre el área tributaria se encontraron algunos trabajos relacionados con el proceso de retenciones de I.V.A aplicado a los contribuyentes especiales y la Ley de Impuesto al Valor Agregado, razón por la cual se presentan los antecedentes de investigación, así como las bases teóricas y legales que sustentan el estudio.

Cada uno de los antecedentes presentados ofrece una visión de investigaciones previas referidas a la temática, son un aporte de gran importancia, ya que ofrecen diversas ópticas, brindando ideas, conclusiones y recomendaciones que pueden servir de base para la ejecución de ésta investigación, ya que al conocer los trabajos realizados por otros autores, se puede tener una visión más amplia de dichos temas, persiguiendo el objetivo de complementar los mismos por aportes innovadores

permitiéndole al lector la oportunidad de razonar acerca del efecto financiero que las retenciones de I.V.A causan en los contribuyentes especiales desde otras perspectivas.

2. Marco Conceptual

Con el propósito de indagar y fundamentar este proyecto de investigación desde el punto de vista teórico se presentan una serie de conceptos que de manera lógica y sistemática proporcionarán una explicación de las causas del problema de investigación; a través de la exposición de un conjunto de conocimientos teóricos, relacionados con el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) aplicado a las empresas Contribuyentes Especiales.

2.1 Evolución Histórica del Sistema Tributario

Plantea Jarach (1998), que el sistema tributario como instrumento para la consecución de una distribución del gasto total sobre la economía en general constituye:

Una empresa titánica, pero tal vez posible por lo menos por etapas. Pero ello implica una continuidad en el gobierno no sólo de un partido político o de una corriente de doctrina política, económica y social, sino también de un equipo de técnicos legislativos en materia económica y financiera. (p. 25)

Ahora según Millán (1996), el sistema Tributario debe estudiarse siempre con relación a un país en concreto, y en una época determinada, ya que el mismo es el resultado de las instituciones Jurídicas, Políticas, y Sociales de un país, de sus recursos y forma de distribución de sus ingresos.

Expresa igualmente que no se puede establecer científicamente un sistema tributario ideal para todos los países, y ni siquiera para un grupo de ellos ya que

existen factores, aparentemente pocos importantes, como los psicológicos, raciales y religiosos, que deben tenerse en cuenta a la hora de estudiar un sistema tributario, porque el hecho del que los tributos no pueden ser creados sino por Leyes, se desprende que un sistema tributario de un país, partirá siempre del estudio de un ordenamiento legal vigente en ese país.

De lo presentado anteriormente, proviene la gran importancia del estudio del Sistema Tributario en relación a la ciencia jurídica que estudia los tributos; es decir, el Derecho Tributario es obviamente que está muy unido a la Contaduría Pública, pero es necesario aclarar que para estudiar los tributos en particular es indispensable realizar un examen intenso a la política, economía, administración fiscal, sociedad en general, en fin, conocer los lineamientos generales del Sistema Tributario en un determinado país.

Ahora, en cuanto a las modificaciones en el sistema tributario las mismas son efectuadas en virtud de la potestad tributaria, que según Villegas (1980), es una facultad que se le confiere al Estado para crear tributos y exigir el pago a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial, sin embargo tal potestad se encuentra limitada por los principios jurídicos tributarios, los cuales se encuentran consagrados en los preceptos constitucionales.

Por lo anteriormente expuesto el Estado debe disponer de una forma que permita satisfacer las necesidades colectivas y de sus ciudadanos. Por esta razón creó un sistema tributario venezolano que permita contar con una suma de medios capaces para lograr la esencia de un Estado sin importar su forma o sistema de gobierno, la Constitución aprobada el año 1999 establece un sistema tributario basado en principios como el de legalidad, que consiste en que no podrá establecerse impuestos, tasas o contribuciones que no estén expresamente previstas como tales por la ley.

2.2 Generalidades del Sistema Tributario Venezolano

Sistema Tributario Venezolano

De acuerdo a datos suministrados por el portal del SENIAT (2006), el sistema tributario venezolano ha presentado en las últimas décadas, cambios e incorporaciones de nuevos tributos, siendo los objetivos principales del gobierno nacional incrementar la recaudación, simplificar las normas y los procedimientos, la neutralidad en la asignación de recursos y la equidad en la distribución de las cargas, motivado a las reformas e incorporaciones, el legislador para incentivar ciertos sectores de la economía nacional, como sector exportador, concedió algunos beneficios fiscales, siendo uno de ellos el reintegro a los empresarios del Impuesto al Valor Agregado, cancelado por concepto de adquisición de bienes y servicios, en Venezuela o en el exterior.

En este orden de ideas, plantea Galarraga (2002) que en sistema tributario se debe realizar una planificación tributaria para lo cual se deben considerar: el conocimiento que se tenga sobre ambiente fiscal, la forma jurídica más adecuada para operar, evaluación de tarifas impositivas, la previsión de los tributos con sus respectivas tomas de decisiones, y por último las valoraciones de carácter cuantitativo y cualitativo con el fin de medir el riesgo fiscal, organización de la información y la logística de la planificación.

En este orden de ideas Tolosa (2002), señala que en la Administración Tributaria existen tres (3) funciones estatales de gran importancia: función legislativa, función jurisdiccional y función ejecutiva, conformada ésta última por dos (2) subfunciones como lo es la Administrativa y la de Gobierno, las cuales tienen como finalidad la satisfacción de las necesidades públicas; sin embargo, acota el autor, que es la administrativa la que debe gestionar los recursos necesarios por los medios que

marca el ordenamiento jurídico y emplearlo en las necesidades colectivas, de esta forma se enfatiza que el sujeto de dicha función es la Administración Pública.

Por su parte Velandia (2000), plantea que “los aspectos de política tributaria se han hecho mayormente notorios en los últimos tiempos, después de pasada la década de los ochenta donde se perjudicaron los principales indicadores socioeconómicos de los países Latinoamericanos” (p 15).

En este sentido, el autor acota que si no existe una Administración Tributaria eficiente que maneje adecuadamente los procesos de modernización estructural de la economía, no podrán enfrentar acertadamente y con éxito los desafíos planteados por la globalización, por lo que traerá como resultado la innovación y automatización de todos los procedimientos dentro de la administración tributaria.

Es así como se hace imperativo conocer que son los tributos, pues no existe una hipótesis preestablecida totalmente por todos los escritores; de igual manera, es indispensable tener presente con claridad, que este asunto es de gran relevancia, debido a que los aportes que ofrecen los contribuyentes como tributos, son los que en gran parte ayudan a solventar mucho de los requerimientos exigidos por la comunidad.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su Artículo 133 dicta lo siguiente: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley” (p.17).

Es importante mencionar el Artículo 320 en el que señala: “El Estado debe promover y defender la estabilidad económica, evitar la vulnerabilidad de la economía y velar por la estabilidad monetaria y de precios, para asegurar el bienestar social”. (p.45).

Así como en el Artículo 316 establece las características del Sistema Tributario Venezolano:

El Sistema Tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo el principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población de los tributos. (p.44).

Esta norma hace referencia a todo el “sistema” lo que implica la idea de un conjunto de normas tributarias ordenadas y coordinadas con el fin de obtener el objetivo constitucional del aporte solidario del ciudadano a las cargas del Estado y no a cada tributo aisladamente, en consecuencia, el principio establecido en el Artículo 316 de la carta Magna no puede ser interpretado aisladamente por cada ente territorial, como si hiciera referencia a distintos sistemas tributarios (el estatal, el municipal y el nacional), la norma se refiere al sistema de tributación en la República Bolivariana de Venezuela, por lo tanto esa referencia constitucional a una justa distribución de la carga tributaria, se refiere a la consideración de los sujetos pasivos de cada tributo, con relación a la totalidad de la carga que debe soportar cada sujeto como requerimiento tributario de los distintos entes con poder para exigirle contribución al gasto público.

Según se ha dicho esto es, lo característico del Derecho Tributario, pues en él predomina el interés de la comunidad, donde el contribuyente ha de pagar lo que le corresponde de acuerdo a la regla de capacidad contributiva.

Muchos son los autores que han conceptualizado el sistema tributario:

Según el Tributarista Venezolano Casado-Hidalgo; “Se define al sistema tributario como la organización legal, administrativa y técnica que el Estado crea y

armoniza con la finalidad de ejercer de una manera eficaz el poder tributario que soberanamente le corresponde” (p. 395). Por tal razón, el sistema tributario es un concepto que tiende a la idea de globalidad, de la consideración en un conjunto de las diferentes manifestaciones tributarias y de las normas que las prevén.

2.3 Los Tributos

Sobre este particular, Fariñas (1992) define al tributo genéricamente como:

Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a las relaciones jurídicas de derecho público. También se ha concebido como prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma (p.52).

Características de los Tributos

El Estado moderno se ha venido perfeccionando, debiendo asumir cada vez nuevas y más relevantes responsabilidades con el objeto de cumplir cabalmente los fines que le son propios; especialmente el satisfacer las necesidades crecientes de los pueblos a quienes representan y de donde nacen. En virtud de lo anterior, el Estado actual, ha incrementado las fuentes de recursos apropiados para cumplir los fines propuestos; resultando imprescindible una eficiente administración de los mismos.

Fonrouge (citado en Moya Edgar, 2.003), clasifica a los ingresos públicos en:

1. Recursos del Estado.

1.1. Provenientes de bienes y actividades económicas del Estado.

1.2. Producido de bienes del dominio público, empresas y servicios públicos, industriales y comerciantes.

2. Proveniente del Ejercicio de Poderes inherentes a la soberanía o al poder de imperio del Estado sobre los particulares, originándose relaciones jurídicas de derecho público. Entre estas relaciones jurídicas tenemos: impuestos, tasas y contribuciones.

Clasificación de los Tributos

Al respecto, Moya (2004) establece que: “Los tributos han sido clasificados de muchas formas, pero entre todas predomina la tripartita: impuestos, tasas y contribuciones especiales, que es la acogida en Venezuela, en el Código Orgánico Tributario del 2001”. (p.58). Partiendo de lo expuesto se presenta la clasificación que menciona el autor:

Impuesto

Es el tributo exigido por el Estado a todos aquellos que se encuentren dentro del supuesto que establece la ley como hechos imposables, sin que medie a favor de estas algunas contraprestaciones por parte del Estado. El impuesto es el tributo típico por excelencia ya que nace en virtud de que la circunstancia de hecho tipificada en la norma se verifica en la realidad y origina una incidencia en el sujeto a quien se le atribuye.

La particularidad que presenta el impuesto es que el sujeto que realiza el hecho generador no tiene derecho de recibir nada a cambio por la prestación dineraria que está obligado a pagarle al Estado. La suma dineraria que paga el sujeto obligado es independiente de la actividad que el Estado puede desarrollar con la misma. De esta manera no puede pensarse que el pago generado por algún impuesto, por el cual se está obligado a pagar, produzca un derecho mediante el cual podamos dirigirnos al

Estado a fin de que este nos proporcione determinado servicio público. Es de hacer resaltar que Fariñas (1992) clasifica los impuestos de la siguiente manera:

- a. Los Impuestos Generales: Tienen como finalidad cubrir todos los gastos del Estado sin afectarlo en algún fin en especial.
- b. Impuestos Especiales: Aquellos cuyo producto se destina a un fin determinado, se afecta a un servicio determinado.
- c. Impuestos Personales: Son los que se establece tomando en cuenta fundamentalmente las circunstancias personales del contribuyente, como son su capacidad tributaria total y sus cargas familiares.
- d. Impuestos Reales: Aquellos que hacen caso omiso de estas circunstancias y más bien gradúan con base a las características reales. Por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta es un impuesto personal.
- e. Directos: Cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o crédito, tomados como expresión de capacidad contributiva favorecida en su formación por la contraprestación de los servicios públicos.
- f. Indirectos: Cuando gravan el gasto o consumo o bien la transferencia de riqueza, tomados como índice o presunción de la existencia de la capacidad contributiva, indirectamente relacionada con la prestación de los servicios públicos.
- g. Proporcionales: Son aquellos que no toman en cuenta la capacidad económica del contribuyente o elementos personales del contribuyente tales como: nacionalidad, sexo, domicilio, estado civil.
- h. Progresivo: Es aquel en que la relación cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta el valor de ésta. Posee alícuota única.
- i. Impuesto ordinario: Es el que se repite en todo los presupuestos
- j. Impuesto extraordinario: Son aquellos que tienen carácter temporal o eventuales.

Tasas

Según García (1996) plantea que la tasa “es la contraprestación en dinero que pagan los particulares, el estado u otros entes de derecho público en retribución de un servicio público determinado y divisible” (p. 60).

Explica el autor que este es el tributo que probablemente mayores discrepancia ha causado y el que más dificultades presenta para su caracterización. Ello, se debe en parte, a que quienes la han tratado han confundido elementos económicos, jurídicos y políticos pero que con el pasar del tiempo se ha logrado que además de estas razones se obtenga la caracterización correcta de la tasa.

Contribuciones

Por su fisonomía jurídica particular se ubican en situación intermedia entre los impuestos y la tasa, es por ello que Mendoza (1999) expone que, esta categoría comprende gravámenes de diversa naturaleza definiéndose como “los tributos obligatorios debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras, o gastos públicos, o especiales actividades del Estado.” (p. 5)

De lo anteriormente expuesto se desprende que las contribuciones son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. Los impuestos, tasas y contribuciones especiales no podrán tener como base imponible el monto a pagar por concepto de otro tributo.

Principios Jurídicos de los Tributos

A continuación se describen los principios jurídicos tributarios. Fraga (2006):

Principio de la Legalidad: Es un principio básico del Estado de Derecho, que tiene su origen primigenio en el principio de la legalidad general, el principio de la legalidad tributaria tiene dos vertientes claramente diferenciadas. De un lado está el principio de la legalidad propiamente dicho que implica el sometimiento de las Administraciones tributarias a la Ley en su sentido más amplio. La otra vertiente del principio de la legalidad implica que sólo el legislador puede crear el tributo y todos los elementos estructurales de éste, sin poder delegar esa tarea en otros órganos del Poder Público.

Principio de Generalidad: Lo que predica la generalidad es que nadie puede excusarse del cumplimiento de sus obligaciones tributarias al amparo de privilegios que no se originan en el dato de la capacidad contributiva, sino en ventajas injustificadas que atentan contra el principio de igualdad, pues en virtud de este último todo aquel que tiene la posibilidad de contribuir debe hacerlo, para que la carga de los gastos públicos pueda distribuirse equitativamente entre todos los que pueden soportarla.

Principio de la Capacidad Contributiva: Es el fundamento mismo del sistema tributario, no sólo debe ser satisfecho por un tributo en particular, sino por toda la organización legal, administrativa y técnica que el Estado crea y estructura con la finalidad de ejercer de una manera eficaz el poder tributario que le corresponde. Desde la perspectiva de los sujetos pasivos de la imposición, el principio supone que si bien todos tenemos el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, esas cargas públicas deben ser distribuidas de una manera justa entre todos y esa manera justa es atendiendo a la capacidad económica de cada quien.

Principio de No Confiscatoriedad: La confiscación puede ser concebida como uno de los medios más graves a través de los cuales el Estado limita el derecho de propiedad, pues, como es sabido, en nuestro ordenamiento jurídico el derecho de propiedad no es absoluto; antes por el contrario, enfrenta varios límites establecidos en el propio texto constitucional. Estos límites son la consecuencia lógica de un sistema que reconoce la propiedad privada y todos los derechos y garantías, directos e indirectos, que derivan de la misma, pero a la vez le atribuye a la propiedad una función social, pues la Nación venezolana se ha constituido en un Estado democrático y social de Derecho y Justicia.

Principio de Justicia Tributaria: La justicia es dar a cada quien lo que se merece. Trasladando ese concepto al Derecho Tributario tenemos que la justicia significa que cada quien debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, según sus posibilidades. El mismo persigue que haya una justa proporcionalidad entre el antecedente y el consecuente de las normas internas tributarias. En materia tributaria las normas internas se construyen con un antecedente que es el hecho imponible y un consecuente que es la obligación tributaria.

Principio de la Recaudación Eficiente: Para lograr un sistema eficiente de recaudación, es necesario, en primer lugar, potenciar la determinación tributaria sobre base cierta, permitiendo la participación activa del sujeto pasivo de la obligación tributaria en el procedimiento administrativo correspondiente, ofreciéndole todas las facilidades y garantías necesarias que lo estimulen a evitar conflictos ulteriores, sobre la cuantía de la cuota tributaria liquidada, que retardarán innecesariamente la recaudación. El estímulo de una innecesaria conflictividad entre el contribuyente y la Administración Tributaria, es la acción exactamente opuesta a una recaudación tributaria que emplea el mínimo de esfuerzos y recursos humanos y económicos para alcanzar las metas fiscales previstas.

2.4 Estructura del SENIAT

La reforma tributaria en Venezuela como parte del proceso de modernización de su respectiva Administración Tributaria, ha sido uno de los proyectos venezolanos de mayor impacto, el cual se inició en 1991 orientado hacia la disminución de la dependencia de los ingresos petroleros como fuente de financiamiento del Estado y enfrentar la crisis estructural del sistema de las finanzas públicas, materializándose en 1994 con la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria – SENIAT, mediante el Decreto número 310 del 10 de agosto de 1994, cuya característica más relevante ha sido la integración de los servicios de Aduana y Rentas Internas en una sola organización. Antes de la creación del mismo, la Administración Tributaria venezolana tenía una estructura igualmente dependiente del Ministerio del Poder Popular de Planificación y Finanzas, ahora Ministerio del Poder Popular de Economía, Finanzas y Banca Pública.

En concordancia con la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, publicada en la Gaceta Oficial No. 37.320 de fecha 8 de noviembre de 2001, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) es un servicio autónomo sin personalidad jurídica, con autonomía funcional, técnica y financiera, adscrito al Ministerio del Poder Popular de Planificación y Finanzas. Constituye un órgano de ejecución de la administración tributaria nacional, al cual le corresponde la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como, el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduanera y tributaria fijadas por el Ejecutivo Nacional.

Está compuesto por el nivel Central o Normativo, es un nivel rector conformado por la Superintendencia Nacional Tributaria, la Gerencia General de Desarrollo Tributario, la Gerencia General de informática, la Gerencia General de

administración, y dos comité asesores: Uno de Dirección y Planificación y otro de Contratación Presupuesto Fondo de Gestión.

El nivel Operativo está conformado por una estructura organizativa, basada en Gerencias Regionales de Tributos Internos, especificadas de la siguiente manera: Región Capital, Central, Centro-Occidental, los Llanos, Zuliana, los Andes, Nor-Oriental, Guayana, Insular, y sectores y unidades de tributos internos en el territorio Nacional.

El Sistema Venezolano de Información Tributaria – SIVIT

Surge en el año 1994 como una plataforma necesaria para procesar masivamente la información contenida en las declaraciones de impuestos, recibidas a través del sistema bancario por delegación expresa que hizo la Administración Tributaria venezolana en la banca comercial.

Durante el primer semestre de 1993 el Ministerio de Hacienda, ahora Ministerio de Economía, Finanzas y Banca Pública, firmó un nuevo convenio con la red bancaria nacional en el que se establece la obligación de la banca comercial, en cuanto a la recepción de las declaraciones tributarias y percepción de los tributos, así como a transmitir al día hábil siguiente la información diariamente recibida, constituyéndose en el principal medio para la obtención y control de las operaciones realizadas por la población de contribuyentes declarantes.

El SIVIT está diseñado y estructurado por tres subsistemas, los cuales son administrados de manera directa por el SENIAT, persiguiendo cada uno de estos, objetivos específicos distintos, pero que en esencia se integran para lograr una visión general en el ejercicio del control. Dichos subsistemas son:

1. Registro de Contribuyentes: persigue como objetivo el establecimiento de las características fundamentales de los contribuyentes del país, determinando quiénes son, qué actividad realizan y dónde se encuentran, permitiendo adicionalmente la identificación de las obligaciones a las cuales están sujetos.
2. Control de Bancos: permite controlar el cumplimiento de las obligaciones de la banca pactadas en el convenio en cuanto a oportunidad de entrega de los lotes de declaraciones y archivos magnéticos, donde se encuentran grabados dichos documentos, así como el traspaso de los fondos recaudados al Banco Central de Venezuela – BCV.
3. Liquidación de Impuestos y Cuenta Corriente de los contribuyentes: Su finalidad es controlar en forma masiva el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, específicamente en cuanto a la oportunidad en la presentación de sus declaraciones y pagos, cuyo plazo se encuentra establecido en cada una de las leyes especiales venezolanas. Este subsistema marcó el inicio de la automatización de los controles ejercidos por la Administración Tributaria venezolana, lo cual modificó positivamente la capacidad de respuesta de la misma, al permitir la detección de errores y la normalización automática de éstos en las declaraciones presentadas por la población de contribuyentes, control de los pagos como mecanismo para la extinción de las obligaciones tributarias, así como la detección de contribuyentes omisos en tiempo real y el seguimiento sistemático de éstos.

2.5 Impuesto al Valor Agregado

Definición de Impuesto al Valor Agregado (I.V.A)

El Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) según Garay (2004), “es aquel que grava el valor añadido en cada etapa en la circulación de los bienes desde su producción o importación hasta que llega al consumidor” (p.39).

Ahora bien según información obtenida del portal del SENIAT, este es un impuesto indirecto que se aplica sobre casi todos los bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de la actividad de una persona natural o jurídica. Asimismo plantea que, el IVA, es un impuesto indirecto ya que la empresa que lo tributa no debe pagar la totalidad de él, sino sobre la ganancia bruta de cada operación, quien debe pagar la totalidad del impuesto es el consumidor final; por lo que se dice que este tipo de impuesto es un impuesto al consumo. Ahora la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2007) en el artículo 1, lo define como:

Un tributo que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos y económicos públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realizan las actividades definidas por la ley como hecho imponible. (p. 1)

De acuerdo a este artículo, el I.V.A es un impuesto indirecto a los consumos que tiene que ser soportado por las personas en cada una de las etapas del proceso económico, en proporción al valor que se va agregando al producto. De igual forma, este impuesto representa una obligación de dar dinero, es emanada del poder estatal, lo que supone su obligatoriedad y la compulsión para hacerse efectivo su cumplimiento, aplicables a personas individuales y colectivas, el cual grava las rentas a través de su utilización o consumo, añadiéndose al precio de las mercancías.

Características del Impuesto al Valor Agregado

En el mismo orden de ideas según Galárraga (2002), el Impuesto al Valor Agregado posee las siguientes características:

1. Está establecido en una ley, llamado igualmente Principio de Reserva Legal y es que todo tributo tiene que estar establecido en una ley. Todo tributo es nulo si no está establecido en la ley, como el Principio de Legalidad.
2. Es un impuesto indirecto, ya que grava los consumos que son manifestaciones mediatas de riquezas o exteriorización de la capacidad contributiva.
3. Es un impuesto real, ya que no toma en atención las condiciones subjetivas del contribuyente, tales como sexo, nacionalidad, domicilio.
4. Se puede decir, que es un "impuesto a la circulación" ya que grava los movimientos de riqueza que se ponen de manifiesto, con el movimiento económico de los bienes.
5. No es un impuesto acumulativo o piramidal por cuanto grava todas las ventas efectuadas en todas las etapas del proceso.
6. Es general, porque va desde la fabricación y producción hasta la comercialización distribución de los bienes y la prestación de servicios.
7. El impuesto es soportado o trasladado al consumidor final.
8. Es neutral, no debería provocar distorsiones en el mercado, ya que solo busca cumplir con los fines de la política fiscal para los cuales ha sido creado.

De todo lo anteriormente expuesto se puede apreciarse, que como característica primordial este tributo es soportado por el consumidor final, quien debe pagarlo en la cadena de comercialización. Al respecto Deep (2003), señala que el tributo proviene del latín: tributan que significa carga continúa en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al estado para la atención de las llamadas cargas públicas.

Destaca el autor, que también tiene el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración; es decir, este concepto muestra que el mismo tiene como fin el de servir al estado para su manutención y de alguna forma satisfacer las necesidades de la sociedad.

Estructura del Impuesto I.V.A

Alícuota: se llama así al porcentaje de impuesto que debe pagarse y que se calcula sobre la base imponible determinada a partir de la Ley.

Base imponible: es la magnitud referencial imprescindible para concretar cuantitativamente el monto sobre el cual se va a aplicar la alícuota.

Crédito fiscal: es el resultado de multiplicar la base imponible por la alícuota del impuesto en cada compra realizada o servicios recibidos.

Débito fiscal: es el resultado de multiplicar la base imponible por la alícuota del impuesto en cada venta realizada o servicio que ofrece.

Hecho imponible: es de tipo múltiple, dado que la ley menciona diversas operaciones individuales, cada una de las cuales constituye un hecho generador del impuesto. Las siguientes actividades, negocios jurídicos u operaciones:

1. La venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de bienes muebles realizados por los contribuyentes de este impuesto.
2. La importación definitiva de bienes muebles.

3. La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley. También constituye hecho imponible, el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo 4 de esta Ley.

1. La venta de exportación de bienes muebles corporales.

2. La exportación de servicios.

Cuota tributaria: es la diferencia entre los débitos fiscales originados por las operaciones realizadas o hechos imponibles dentro de un periodo de imposición menos los créditos fiscales no deducidos acumulados hasta ese periodo de imposición inclusive.

Pago del Impuesto al Valor Agregado

Los contribuyentes y en su caso, los responsables según Ley del Impuesto al Valor Agregado, están obligados a declarar y pagar el impuesto correspondiente en el lugar, la fecha y la forma así como la condición que establezca el Reglamento; ahora en el artículo 47 de esta ley se establece:

“La Administración Tributaria dictará las normas que le permitan asegurar el cumplimiento de la presentación de la declaración a que se contrae este artículo por parte de los sujetos pasivos, y en especial la obligación de los adquirentes de bienes o receptores de servicios, así como de entes del sector público, de exigir al sujeto pasivo las declaraciones de períodos anteriores para tramitar el pago correspondiente”. (p. 22)

Se infiere que los contribuyentes tienen la obligación de presentar mensualmente la declaración jurada por las operaciones efectuadas y pagar el tributo que se cause en la fecha, hora y forma.

De igual forma, el hecho imponible es un concepto utilizado en Derecho Tributario que marca el nacimiento de la obligación tributaria, siendo así uno de los elementos que constituyen el tributo, el cual se trata de un hecho jurídico establecido en la norma de rango legal cuyos efectos también habrán de estar contemplados y determinados por la ley. Además, el acreedor y el deudor de la obligación tributaria tienen poca capacidad de negociación sobre los efectos del hecho jurídico cuya realización genere, por ley, una obligación tributaria.

Así mismo, según información obtenida del Glosario Aduanero y Tributario, define el Hecho imponible como: “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el Nacimiento de la obligación tributaria” (p.29). Se explica en el portal antes citado que se considera ocurrido el hecho imponible y existente sus resultados cuando:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente le corresponden.
2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

Es decir, el Hecho Imponible se perfecciona en las Situaciones de Hecho, desde el momento que se efectuó las circunstancias materiales que lo generan y en las Situaciones Jurídicas que la ley determine su aplicabilidad. De igual forma, de acuerdo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado – I.V.A, en su artículo 3 Constituyen hechos imposables a los fines de esta Ley, las siguientes actividades, negocios jurídicos u operaciones:

1. La venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en lo derechos de propiedad sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de viene muebles realizados por los contribuyentes de este impuesto.
2. La importación definitiva de bienes muebles.
3. La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley. También constituye hecho imponible, el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo 4 de esta Ley.
4. La venta de exportación de bienes muebles corporales.
5. La exportación de servicios.

2.6 Contribuyentes

El Glosario Aduanero y Tributario del SENIAT establece que los contribuyentes son:

Aquel sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho imponible. Dicha condición puede recaer en las personas naturales, personas jurídicas, demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho y entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y de autonomía funcional. (p.13)

Por lo antes expuesto se infiere que el contribuyente puede ser la persona física o jurídica que paga o debe pagar un tributo. Es importante destacar que el contribuyente suele coincidir con el sujeto pasivo, pero pueden existir excepciones como en el caso de algunos impuestos indirectos.

Clasificación de los Contribuyentes

De acuerdo Ley del Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes se pueden clasificar de la siguiente manera:

Contribuyentes Ordinarios: En forma general puede decirse que estos contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A), son los importadores habituales de bienes muebles, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios y toda persona natural o jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones, que constituyen hechos imposables gravados. A su vez este se subdivide en:

Contribuyentes Especiales: Son los contribuyentes, sujetos pasivos, a los cuales el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) haya calificado como especiales.

Contribuyentes Formales: Este tipo de contribuyente, son aquellos sujetos que realizan exclusivamente actividades u operaciones exentas o exoneradas del impuesto, el cual queda explicado en el artículo 17 y 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado – I.V.A, donde en forma global se explica toda las actividades económicas y la venta de bienes que se encuentren exentos, en relación a las exoneración serán aquellas actividades que es ejecutivo nacional así lo disponga mediante decretos, resoluciones o providencias.

De la clasificación citada se puede evidenciar que en ningún caso los contribuyentes formales estarán obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado, por tanto, solo están obligados a cumplir con los deberes formales que corresponden a los contribuyentes ordinarios y las normas referentes a la determinación de la obligación tributaria.

Sistema de Contribuyentes Especiales

En cuanto al sistema de contribuyentes especiales, Arocha (1996) señala que:

Luego de la creación el SENIAT, se estableció un sistema de contribuyentes especiales, esto con la finalidad de atender y controlar a los contribuyentes de mayor significación fiscal. Esta estrategia fue tomada de algunos países de América Latina donde había dado buenos resultados, debido a la estructura socio-económica de los mismos la cual está caracterizada por una alta concentración de riquezas. Como ejemplo de esta estrategia tenemos Colombia y Argentina que son los pioneros, posteriormente Uruguay y Perú, más tarde la aplicó Ecuador. (p 40).

Acota la autora que dentro del sistema de contribuyentes especiales, se establecen los siguientes objetivos a lograr:

1. Controlar eficientemente un porcentaje alto de recaudación total, aportada por un reducido número de contribuyentes.
2. Servir de experiencia piloto para el ajuste de la organización, la selección y el entrenamiento del personal, la implantación de nuevos procedimientos y sistemas computacionales y para la educación de contribuyente.
3. Adoptar al nivel normativo del SENIAT, información relevante para la planificación y para la elaboración del estudio tributario.
4. Obtener información de todos aquellos contribuyentes que sin ser especiales, actúan como clientes o proveedores de estos, para así ampliar el ámbito de control de la administración.

Los Responsables

Acosta (2002) expone que los responsables, pueden ser “aquellos sujetos obligado al cumplimiento de la prestación fiscal por cuenta de otro, quien perfecciona el hecho imponible generador de la obligación jurídico-tributaria”. (p.1)

Cabe reseñar que, estos se pueden clasificar en Agentes de Retención y de Percepción, los cuales por efecto de la delegación pueden ser designados por la

Administración Tributaria en aquellos casos en los cuales dicho órgano así lo considere. Ahora bien, en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, en el Artículo 11 se plantea que:

La Administración Tributaria podrá designar como responsables del pago de impuesto, en calidad de agente de retención, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en esta Ley... (p.23)

Como se puede apreciar en el artículo antes citado para la designación de agente de retención puede ser una empresa tanto del ramo público como del privado, siendo lo más relevante la intervención de las operaciones que se encuentran grabadas por el I.V.A.

2.7 Retención

Fraga (2002) plantea que la retención en la fuente se considera como un pago anticipado del impuesto, en virtud de que el sujeto retenido, aún no ha determinado si al final del período de imposición tendrá la obligación de pagar el respectivo impuesto y está obligado a permitirle al agente de retención que extraiga una porción de la cantidad que deba pagarle, para posteriormente ser enterada al fisco, por lo cual este último queda liberado de la obligación impositiva. A su vez, el pagador asume el carácter de responsable del pago por el monto retenido.

El mismo autor establece tres consideraciones: (a) la retención del impuesto es una garantía del cumplimiento de la obligación tributaria que se causará por concepto del impuesto al finalizar el período de imposición. (b) es un anticipo de impuesto definitivo, ya que los pagos que deba hacerse a título de retención, se consideran como anticipos a cuenta del impuesto que resulte de la declaración. (c) consiste en un sistema de recaudación, ya que garantiza liquidez para el Fisco receptor.

Por lo expuesto se llega a la conclusión que la misma es una obligación impuesta por la ley a los sujetos pasivos, de retener en el momento del pago o abono en cuenta, cierta fracción del pago o abono y proceder a enterar a la Tesorería Nacional. Así pues se está hablando de la obligación de retener y enterar, siendo evidente que se trata de dos obligaciones para el sujeto pasivo, una de hacer la retención y otra de dar, es decir, de entregar la suma de dinero retenida a la Tesorería Nacional

Agente de Retención

Un Agente de Retención es, por definición, según la Asociación Venezolana de Derecho Tributario – AVDT (2004).

“Un sujeto pasivo de la relación jurídico – tributaria, a quien se considera responsable del pago de un tributo que corresponde a un contribuyente, en quien se ha configurado un hecho imponible determinado, la ley permite a la Administración Tributaria usar el mecanismo de la designación de Agentes de Retención, como sujetos pasivos responsables del pago del tributo de un tercero (contribuyente), para facilitar o controlar su función recaudadora de impuestos”. (p.82)

Se interpreta de lo expuesto que, lo que el fisco busca con los agentes de retención es poder obtener de manera eficaz y eficiente, es decir, en el menor tiempo posible los ingresos que se percibe por concepto de dicho tributo, cabe destacar que ellos representan una porción muy significativa en la renta que se recibe en el territorio nacional.

Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado

En este orden de ideas, Carrasco (2007) son agentes de retención del I.V.A los contribuyentes ordinarios del sector privado a quienes el SENIAT los haya calificado como especiales, de acuerdo a esta calificación quiere decir que los contribuyentes ordinarios no especiales no actuarán como agentes de retención del I.V.A, por lo que no retendrán ningún impuesto, por el contrario ellos serán sujetos a retención por parte de los compradores calificados contribuyentes especiales.

Puede que exista un contribuyente especial que no sea contribuyente del .IV.A, en este caso existe la obligación de efectuar las retenciones y llevar el libro diario de compras. Designación de los Agentes de Retención. De acuerdo a la Providencia 0056 (2005), queda establecido en el artículo 1 que:

Se designan responsables del pago del impuesto al valor agregado, en calidad de agentes de retención, a los sujetos pasivos, distintos a personas naturales, a los cuales el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) haya calificado como especiales. Los sujetos pasivos calificados como especiales fungirán como agentes de retención del impuesto al valor agregado generado, cuando compren bienes muebles o reciban servicios de proveedores que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto.... (p. 1)

Una vez que la Administración Tributaria designe a un sujeto pasivo como contribuyente especial éste realizará las funciones de agente de retención del IVA, es decir, efectuará retenciones de dicho impuesto cuando realice compra de bienes o reciba la prestación de un servicio.

Ahora bien, con el objeto de llevar un mejor control en la recaudación de los tributos, la Administración Tributaria ha clasificado a los contribuyentes en función

de sus ingresos, sector o actividad económica y para ello creó la categoría de Especiales. Sin embargo para ser objeto de esta calificación, los contribuyentes reciben notificación escrita por parte del SENIAT donde les indican que han sido calificados como especiales y a partir de la fecha de notificación, estos contribuyente deben cumplir con sus deberes formales y pagos de tributos en la forma y lugar que la Administración Tributaria determine.

Designación de los Agentes de Retención

De acuerdo a la Providencia 0056 (2005), queda establecido en el artículo 1 que:

Se designan responsables del pago del impuesto al valor agregado, en calidad de agentes de retención, a los sujetos pasivos, distintos a personas naturales, a los cuales el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) haya calificado como especiales. Los sujetos pasivos calificados como especiales fungirán como agentes de retención del impuesto al valor agregado generado, cuando compren bienes muebles o reciban servicios de proveedores que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto.... (p. 1)

Una vez que la Administración Tributaria designe a un sujeto pasivo como contribuyente especial éste realizará las funciones de agente de retención del IVA, es decir, efectuará retenciones de dicho impuesto cuando realice compra de bienes o reciba la prestación de un servicio.

Ahora bien, con el objeto de llevar un mejor control en la recaudación de los tributos, la Administración Tributaria ha clasificado a los contribuyentes en función de sus ingresos, sector o actividad económica y para ello creó la categoría de Especiales. Sin embargo para ser objeto de esta calificación, los contribuyentes reciben notificación escrita por parte del SENIAT donde les indican que han sido

calificados como especiales y a partir de la fecha de notificación, estos contribuyentes deben cumplir con sus deberes formales y pagos de tributos en la forma y lugar que la Administración Tributaria determine.

Parámetros para ser Calificado como Contribuyente Especial

Los parámetros para ser calificado como contribuyente especial, fueron estipulados por el SENIAT, quien promulgó la providencia 0296 (2004), donde se establecen las pautas para calificar a un contribuyente como Sujeto Pasivo Especial; estos parámetros están estipulados en el artículo 2 siendo los siguientes:

- ...a) Las personas naturales que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de siete mil quinientas unidades tributarias (7.500 U.T. conforme a lo señalado en su última declaración jurada anual presentada, para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o que hubieren efectuado ventas prestaciones de servicios por montos superiores al equivalente de seiscientas veinticinco unidades tributarias (625 U.T.) mensuales, conforme a lo señalado en cualquiera de las seis (6) últimas declaraciones, para el caso de tributos que se liquiden por períodos mensuales. Igualmente, podrán ser calificadas como especiales las personas naturales que laboren exclusivamente bajo relación de dependencia y hayan obtenido enriquecimientos netos o iguales o superiores a siete mil quinientas unidades tributarias (7.500 U.T.), conforme a lo señalado en su última declaración del Impuesto sobre la renta presentada.
- b) Las personas jurídicas, con exclusión de las señaladas en el artículo 4 de esta Providencia, que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de treinta mil unidades tributarias (30.000 U.T.), conforme a lo señalado en su última declaración jurada anual presentada, para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos

iguales o superiores al equivalente de dos mil quinientas unidades tributarias (2.500 U.T.) mensuales, conforme a lo señalado en cualquiera de las seis (6) últimas declaraciones presentadas, para el caso de tributos que se liquiden por períodos mensuales.... (p. 2)

Es importante destacar que dichos parámetros son aplicados a los sujetos pasivos ubicados en todo el Territorio Nacional en el literal “a” expone la cantidad en unidades tributarias que debe sobre pasar una persona natural para exista la posibilidad de ser considerada como un contribuyente especial, así mismo en el literal “b” se encuentran los parámetros estipulados para las personas jurídicas ya sea que se trate de un tributo mensual o anual, a excepción de los contribuyentes que se encuentran ubicados en el Distrito Capital para los cuales la providencia antes citada ha establecido un artículo por el cual deberán regularse a la hora de analizar la situación económica de dichos sujetos.

Oportunidad para Practicar las Retenciones

Según la Providencia 0056, la oportunidad para practicar la retención está establecida Artículo 14 como:

“La retención del impuesto debe efectuarse cuando se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero” (p.6). De igual manera en el Parágrafo Único se establece que se entenderá por abono en cuenta “las cantidades que los compradores o adquirientes de bienes y servicios gravados en su contabilidad o registros”. (p. 6)

Partiendo de lo expuesto anteriormente se evidencia que existen dos formas para efectuar la retención, la primera cuando se recibe la factura y la misma es registrada en la contabilidad de la empresa

Es decir, el cargo o abono en cuenta es práctica común que sea realizada en éste momento, debido a que permite llevar mejor el control de las retenciones aplicadas y para efecto del Libro de Compra quedarían registradas en un mismo periodo fiscal, y la segunda es cuando se realiza el pago. Otro aspecto a tomar en consideración, de acuerdo a la Providencia 0030, en el Artículo 4: Es que los porcentajes de retención se deben realizar de acuerdo al cálculo del monto a retener, el cual será el que resulte de multiplicar el precio facturado de los bienes y servicios gravados por el (75 %) del impuesto causado” (p. 3).

Es importante acotar que según el artículo 5 el monto puede resultar en un cien por ciento (100%) cuando ocurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) El monto del impuesto no esté discriminado en la factura o documento equivalente. En este caso la cantidad a retener será equivalente a aplicar la alícuota impositiva correspondiente sobre el precio facturado.
- b) La factura no cumpla los requisitos y formalidades dispuestos en la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado o en su Reglamento.
- c) El proveedor no esté inscrito en el Registro de Información Fiscal (RIF) o cuando los datos de registro, incluido su domicilio no coincida con los indicados en la factura o documento equivalente. En este caso el agente de retención deberá consultar en la Página Web <http://www.seniat.gov.ve> que el proveedor se encuentre inscrito en el Registro de Información Fiscal (RIF), y que el número de registro se corresponda con el nombre o razón social del proveedor indicado en la factura o documento equivalente.
- d) El proveedor hubiere omitido la presentación de alguna de sus declaraciones del impuesto al valor agregado. En estos casos el agente de retención deberá consultar la página Web <http://www.seniat.gov.ve>
- e) Se trate de servicios prestados a los entes públicos, en el ejercicio de profesiones que no impliquen la realización de actos de comercio o comporten trabajo o actuación predominantemente intelectual. (p. 3)

Es de suma importancia acotar que la persona responsable de incluir en la contabilidad las facturas de compra, debe conocer toda la información presentada ya que de esa manera podrá detectar si las facturas cumplen o no con todo los requisitos que establece la ley, así determinar cuál es el porcentaje que le corresponde aplicar a la factura de acuerdo a la situación en la cual se encuentre el proveedor del bien o servicio. De igual forma se establece en la Providencia 0056 en el artículo 12, el ajuste de precios, el cual contempla que:

En los casos de ajustes de precio que impliquen un incremento del importe pagado, se practicará igualmente la retención sobre tal aumento. En caso de que el ajuste implique una disminución del impuesto causado, el agente de retención deberá devolver al proveedor el importe retenido en exceso que aún no haya sido enterado. Si el impuesto retenido en exceso ya fue enterado, el proveedor deberá descontarlo de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención o en los sucesivos, conforme a lo establecido en los artículos 7 y 8 de la presente Providencia, sin perjuicio del derecho a solicitar la recuperación del mismo al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), siguiendo el procedimiento establecido en los artículos 9 y 10 de esta Providencia. (p. 5).

De artículo antes citado se puede deducir que cuando se presenta la situación en la cual el proveedor emite una nota de crédito o cualquier otro documento en el que se encuentra gravado el IVA el agente de retención estará en la obligación de efectuar la respectiva retención, en casos de que sea una disminución del impuesto y la retención aplicada al documento fue enterado el proveedor tranquilamente podrá hacer uso de la misma en su respectiva declaración.

Ahora bien, en cuanto a las Exclusiones la Providencia 0056, establece una serie de aspectos que se hacen necesarios presentar en este trabajo para un mejor entendimiento, el cual se muestra en el siguiente cuadro:

Cuadro 1. Exclusión de Retenciones

Exclusiones	Descripción
a) Las operaciones no se encuentren sujetas al pago del impuesto al valor agregado, o cuando estén exentas o exoneradas del mismo	En La ley del Impuesto al Valor Agregado se estipulan todas las actividades económicas y ventas de bienes que se encuentran con un beneficio de exención. Para mayor profundidad este aspecto se encuentra ubicado en el Título III de la Ley antes mencionada
b) El proveedor sea un contribuyente formal del impuesto.	Existe una excepción debido a que en Decreto 5.770 (2007), se establece que: “No se aplicará la exoneración del Impuesto al Valor Agregado cuando el contribuyente se encuentre dentro de ciertos supuestos: Venta bienes o preste servicios, distintos al suministro de comida o bebida, a entes públicos o personas jurídicas que haya sido calificadas como sujetos pasivos especiales, designados como agentes de retención o percepción del Impuesto al Valor Agregado.” (Artículo 3 numeral 4)
c) Las operaciones no se encuentren sujetas al pago del impuesto al valor agregado, o cuando estén exentas o exoneradas del mismo	En La ley del Impuesto al Valor Agregado se estipulan todas las actividades económicas y ventas de bienes que se encuentran con un beneficio de exención. Para mayor profundidad este aspecto se encuentra ubicado en el Título III de la Ley antes mencionada
d) El proveedor sea un contribuyente formal del impuesto.	Existe una excepción debido a que en Decreto 5.770 (2007), se establece que: “No se aplicará la exoneración del Impuesto al Valor Agregado cuando el contribuyente se encuentre dentro de ciertos supuestos: Venta bienes o preste servicios, distintos al suministro de comida o bebida, a entes públicos o personas jurídicas que haya sido calificadas como sujetos pasivos especiales, designados como agentes de retención o percepción del Impuesto al Valor Agregado.” (Artículo 3 numeral 4)
e) Los proveedores hayan sido objeto de algún régimen de percepción anticipada del impuesto al valor agregado, con ocasión a la importación de bienes. En estos casos, el proveedor deberá acreditar ante el agente de retención la percepción soportada.	
f) Se trate de operaciones pagadas por empleados del agente de retención con cargo a cantidades otorgadas por concepto de viáticos.	

Exclusiones	Descripción
g) Se trate de operaciones efectuadas por directores, gerentes, administradores u otros empleados por concepto de gastos reembolsables, por cuenta del agente de retención, y siempre que el monto de la operación no exceda de veinte unidades tributarias (20 U.T.).	Se puede señalar que a los fines fiscales un gasto será reembolsable siempre y cuando cumpla los siguientes aspectos: <ol style="list-style-type: none"> 1. Corresponda a montos cancelados por cuentas de un tercero. 2. Exista un mandato para su realización. 3. Los créditos fiscales de la operación se atribuyan mediante la entrega al cliente de la factura original.
h) Las compras de bienes muebles o prestaciones de servicios vayan a ser pagadas con cargo a la caja chica del agente de retención, siempre que el monto de la operación no exceda de veinte unidades tributarias (20 U.T.).	
i) Se trate de servicios de electricidad, agua, aseo y telefonía pagados mediante domiciliación a <i>cuentas bancarias</i> del agente de retención.	
j) Se trate de servicios de electricidad, agua, aseo y telefonía pagados mediante domiciliación a <i>cuentas bancarias</i> del agente de retención.	
k) El proveedor de bienes y servicios estuviere inscrito en el Registro Nacional de Exportadores y tengan derecho a recuperar los créditos fiscales soportados por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación.	Los contribuyentes que se encuentran inscritos en el registro nacional de exportadores y tienen derecho a recuperar el IVA soportado por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación de bienes o servicios de producción nacional, por consiguiente no se le aplica la retención del IVA, sin embargo son contribuyentes ordinarios del impuesto en comento y agentes de retención, en caso que corresponda.
l) Las compras sean efectuadas por los órganos de la República, los Estados y los Municipios, que hubieren sido calificados como sujetos pasivos especiales por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).	

Requisitos de los Comprobantes de Retención

En lo concerniente a los requisitos que deben de cumplir los comprobantes de retención para poder ser aceptados como un documento legal la Providencia 0056, en el según el artículo 18 se establece lo siguiente:

Los agentes de retención están obligados a entregar a los proveedores un comprobante de cada retención de impuesto que les practiquen. El comprobante debe emitirse y entregarse al proveedor a más tardar dentro de los primeros tres (3) días continuos del período de imposición siguiente, conteniendo la siguiente información:

a) Numeración consecutiva: La numeración deberá contener catorce (14) caracteres con el siguiente formato: AAAAMMSSSSSSSS, donde AAAA, serán los cuatro (4) dígitos del año, MM serán los dos (2) dígitos del mes y SSSSSSSS, serán los ocho (8) dígitos del secuencial en cual deberá reiniciarse en los casos de que superen dicha cantidad.

b) Identificación o razón social y número de Registro de Información Fiscal (RIF) del agente de retención.

c) Nombres y apellidos o razón social y número del Registro de Información Fiscal (RIF) y domicilio fiscal del impresor, cuando los comprobantes no sean impresos por el propio agente de retención.

d) Fecha de emisión y entrega del comprobante.

e) Nombres y apellidos o razón social y número del Registro de Información (RIF) del proveedor.

f) Número de control de la factura, número de la factura e impuesto retenido. El comprobante podrá emitirse por medios electrónicos o físicos, debiendo, en este último caso emitirse por duplicado. El comprobante debe registrarse por el agente de retención y por el proveedor en los Libros de Compras y de Ventas, respectivamente, en el mismo período de imposición que corresponda a su emisión o entrega, según corresponda.

Parágrafo Primero: Cuando el agente de retención realice más de una operación quincenal con el mismo proveedor, podrá optar por emitir un único comprobante que relacione todas las retenciones efectuadas en dicho período. En estos casos, el comprobante deberá entregarse al proveedor dentro de los primeros tres (3) días continuos del período de imposición siguiente.

Parágrafo Segundo: Los comprobantes podrán ser entregados al proveedor en medios electrónicos, cuando este así lo convenga con el agente de retención. Los agentes de retención y sus proveedores deberán conservar los comprobantes de retención o un registro de los mismos, y exhibirlos a requerimiento de la Administración Tributaria. (p. 8)

Como se puede apreciar en este artículo se marcan las pautas en donde se estipula cada uno de los requisitos que debe contener el comprobante de retención, que elabora el agente de retención, asimismo explica la forma en que pueden ser entregado dichos comprobante a los proveedores ya sea de manera electrónica o físico de la igual forma se establece dónde deben ser registrados contablemente y el tiempo del que dispone el agente de retención para entregar el comprobante a su proveedor ya sea por la venta de un bien o un servicio.

Criterios para el Enteramiento de las Retenciones

En lo que respecta a la forma de cómo se debe enterar el impuesto que se les ha retenido a los proveedores la providencia 0056 contempla en el artículo 15 lo siguiente:

El impuesto retenido debe enterarse por cuenta de terceros, en su totalidad y sin deducciones, conforme a los siguientes criterios:

1. Las retenciones que sean practicadas entre los días 1° y 15 de cada mes, ambos inclusive, deben enterarse dentro de los primeros cinco (5) días hábiles siguientes a la última de las fechas mencionadas, conforme a lo previsto en el párrafo único de este artículo.

2. Las retenciones que sean practicadas entre los días 16 y último de cada mes, ambos inclusive, deben enterarse dentro de los primeros cinco (5) días hábiles del mes inmediato siguiente, a lo previsto en el párrafo único de este artículo.

Parágrafo Único: A los fines del enteramiento previsto en los numerales anteriores deberán seguirse lo dispuesto en el calendario de declaraciones y pagos de los sujetos pasivos calificados como especiales de acuerdo al terminal del Registro de Información Fiscal. (p. 6)

El artículo anteriormente expuesto orienta al agente de retención acerca de los criterios que se deben de seguir al momento de enterar el impuesto que ha retenido por cuenta de un tercero, a pesar de que el IVA es un impuesto con la temporalidad de un mes no obstante al hablar de retenciones el periodo de imposición cambia debido a que la misma es dividida en dos fracciones con un periodo de 15 días, en otras palabras, una parte son las retenciones efectuadas del 1 al 15 de cada mes y la segunda porción es del 16 al último del mes. Es de suma importancia destacar que el

sujeto pasivo deberá regirse por el calendario de sujetos pasivos especiales el cual se encuentra publicado en la página Web del SENIAT.

En el caso de que el sujeto pasivo calificado como agente de retención no pudiere presentar la correspondiente declaración dentro de los plazos establecidos en el respectivo calendario de acuerdo a lo planteado en la Providencia 0056, deberá actuar de acuerdo a lo establecido en el artículo 17:

Cuando el agente de retención no pudiere, dentro de los plazos establecidos, presentar la declaración informativa en la forma indicada en el numeral 2 del artículo 16 de esta Providencia, deberá excepcionalmente presentarla a través de medios magnéticos ante la unidad correspondiente, de acuerdo con las especificaciones técnicas establecidas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en su Página Web. En estos casos, y antes de su presentación ante la unidad correspondiente, el agente de retención deberá validar la declaración a través del “proceso de carga de prueba del archivo de retenciones”, a los fines de constatar la existencia de errores que podrían impedir su normal procesamiento. (p. 7)

Cabe acotar que los funcionarios de la Gerencia Regional de Tributos Internos deberán procesar inmediatamente las declaraciones informativas presentadas por los agentes de retención, siempre y cuando las mismas no contengan errores en la forma y metodología de presentación.

En los casos en los cuales el sistema utilizado para hacer la declaración en materia de Retenciones, es decir el SENIAT, presente alguna falla imposibilitando al sujeto pasivo calificado como especial llevar a cabo su respectiva declaración dicho sujeto tiene la posibilidad de dirigirse al SENIAT en donde un funcionario del Área

de Contribuyentes Especiales le prestará asesoramiento ayudándolo a que efectuó su respectiva declaración y de esa manera cumplir con su obligación tributaria.

Entre las consecuencias derivadas de la responsabilidad del agente de retención, Fraga (2002) expone que éstas pueden ser:

1. Responsable Solidario por Deuda Ajena: una vez materializado el presupuesto de hecho, se origina para el agente de retención, la obligación de efectuar la retención correspondiente y enterarla en los lapsos establecidos por la norma; en el caso de no efectuar la retención, el agente se hace responsable solidario con el contribuyente por la obligación tributaria pendiente de pago, sin perjuicio de la imposición de sanciones establecidas, por incumplimiento. En el mismo orden de ideas, si el agente de retención retuvo el impuesto sin norma jurídica que lo autorizará, tendrá que responder al contribuyente por la retención indebida, considerada como una responsabilidad directa del agente para el contribuyente; mientras que si el agente retuvo y enteró, deberá solicitar a la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente.

2. Responsable Directo por Deuda Propia: se considera en el caso en que el agente de retención retuvo el impuesto y no lo enteró, trasladando su condición de responsable solidario por deuda ajena a responsable solidario por deuda propia, en éste caso el fisco deberá exigir el cumplimiento de la obligación al agente de retención, sin perjuicio de la imposición de las sanciones previstas por incumplimiento.

Descuento del Impuesto Retenido de la Cuota Tributaria por Parte del Proveedor

En lo referente al momento en el cual el proveedor puede realizar la deducción del impuesto al fue objeto de retención la Providencia 0030, el artículo 7 se plantea lo sucesivo:

Los proveedores descontarán el impuesto retenido de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención, siempre que tengan el comprobante de retención emitido por el agente conforme a lo dispuesto en esta Providencia. Cuando el comprobante de retención sea entregado al proveedor con posterioridad a la presentación de la declaración correspondiente al período en el cual se practicó la retención, el impuesto retenido podrá ser descontado de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se produjo la entrega del comprobante. En todo caso, si el impuesto retenido no es descontado en el período de imposición que corresponda según los supuestos previstos en este artículo, el proveedor puede descontarlo en períodos posteriores. (p.3)

Lo más relevante que plantea este artículo es que para que el proveedor pueda hacer uso de sus derechos en deducir la cuota que le fue retenida deberá de tener en su poder el Comprobante de Retención de lo contrario no podrá realizar el descuento del mismo. Así mismo en el caso en que el impuesto retenido sea superior a la cuota tributaria del periodo respectivo, el excedente que no ha sido descontado podrá ser traspasado hasta los tres periodos siguientes o hasta su descuento total.

Una vez transcurrido este plazo, aun quedara excedente de retención, el contribuyente podrá optar por solicitar la recuperación total o parcial de los saldos acumulados ante la oficina de División de Recuperación del SENIAT. Sin embargo, es importante destacar que sólo podrán ser objeto de recuperación las cantidades que hayan sido debidamente declaradas y enteradas por los agentes de retención.

Registros Contables del Agente de Retención

De acuerdo a la providencia anteriormente citada en su artículo 19 el agente de retención deberá elaborar registros contables de la siguiente forma:

Los agentes de retención deben llevar los Libros de Compra y Venta, mediante medios electrónicos. El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), podrá colocar a disposición a los contribuyentes, a través de su página Web, los formatos o modelos correspondientes los Libros de Compras y de Ventas. (p. 9)

El artículo antes mencionado especifica en cuales libros de compra y venta los sujetos pasivos especiales deben elaborar los registros contables de todas las retenciones que ejecuta en el periodo fiscal de un mes, es decir del primero al último de cada mes.

Ilícitos Tributarios

Los ilícitos tributarios de acuerdo al Código Orgánico Tributario – COT (2001) en su artículo 80 lo define como “la Acción u omisión violatoria de las normas tributarias” (p. 19). El legislador lo que explica con el presente artículo es que todo ilícito tributario constituye una acción u omisión dolosa o culposa de los contribuyentes o responsables, por medio del cual se está en presencia del incumplimiento de las obligaciones tributarias ya sea ante el Fisco Nacional, Estatal o Municipal, según sea el caso. En lo referente a la ley del impuesto al valor agregado y en especial a las retenciones de dicho impuesto existen los siguientes ilícitos:

Ilícitos Materiales: Está vinculado con la omisión del pago de tributos debido a la obtención indebida de reintegro, el incumplimiento por parte de los agentes de retención o percepción. Estos ilícitos se encuentran señalados en los artículos 109 al 114 del COT.

Ilícito con Sancionado con Pena Restrictiva de Libertad: Estos ilícitos están relacionados con la gravedad del daño fiscal causado y se encuentran señalados en diversos artículos (del 115 al 120) del Código Orgánico Tributario. La libertad de

movilidad y desenvolvimiento, es un derecho humano esencial e inherente a la persona, el privar a una persona de su libertad por cometer un delito o ilícito Tributario; es la sanción más estricta que aplica el Derecho Penal a cualquier individuo.

Cuadro 2. Ilícitos y Sanciones Tributarias

ILICITOS	SANCIONES
Por omitir el pago de anticipos a que está Obligado (Numeral 1, Artículo 112 del C.O.T.)	Multa con el 10% al 20% de los anticipos omitidos.
Por incurrir en retraso del pago de anticipos a que está obligado (Numeral 2, Artículo 112 del C.O.T.)	Multa con el 1,5% mensual de los anticipos omitidos por cada mes de retraso.
Por no retener o no percibir los fondos (Numeral 3, Artículo 112 del C.O.T.)	Multa con 100% al 300% del tributo no retenido o no percibido.
Por retener o percibir menos de lo que Corresponde (Numeral 4, Artículo 112 del C.O.T.)	Multa con el 50% al 150% de lo no retenido o no percibido
Las sanciones previstas en los numerales 3 y 4 de éste artículo se reducirán a la mitad, en los casos en que el responsable, en su calidad de agente de retención o percepción, se acoja al reparo en los términos previstos en el artículo 185 de éste Código. (Parágrafo Segundo, Artículo 112 del C.O.T.)	Multa se reducirán a la mitad
Establece que si el responsable no entera las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales, dentro del plazo establecido (Artículo 113 del C.O.T.)	Multa la sanción será una multa del (50%) de los tributos retenidos o percibidos y por cada mes de retraso en su enteramiento, hasta un máximo (500%) del monto de dichas cantidades, con la aplicación de los intereses moratorios que correspondan.
Expone que en caso de que el responsable tenga la intención de no enterar el impuesto retenido, y lo utilice para beneficio propio (Artículo 118 del C.O.T.)	Será penado con prisión de (2) a (4) años. Asimismo se tipifican sanciones por incumplimientos de parte del contribuyente

Fuente: Tomado del Código Orgánico Tributario (2001)

Cabe destacar, que estos tipos de ilícitos contemplados en el código orgánico tributario, al ser una violación de la norma jurídica tributaria, trae consigo la obligación de reparar el daño causado a la Nación y por ende será objeto de responsabilidad, según las infracciones, de carácter penal (ilícito Penal), o administrativo (Ilícito Administrativo) en el primer caso pena privativa de libertad y

la segunda sería la medida punitiva que impone la Administración Tributaria por infracciones de disposiciones imperativas o abstención de deberes positivos.

Estas sanciones, serán aplicadas por la administración tributaria (sanciones pecuniarias), a salvo de las penas de cárcel (penas restrictivas de libertad) que serán impuestos por el tribunal. Las multas no se pagan con cárcel y las sanciones pecuniarias si no se pagan en efectivo, se pagan con cárcel. Los órganos judiciales tendrán la posibilidad de suspender la pena restrictiva de libertad si el contribuyente no es reincidente, es decir si no ha sido condenado por un hecho ilícito anteriormente, y si ha pagado las cantidades adeudadas al fisco. Esto lo encontramos tipificado en el artículo 93 del Código Orgánico Tributario.

Es necesario señalar que los Contribuyentes o Responsables tienen el deber de cumplir las leyes tributarias cabalmente, y en caso de que cometan algún ilícito subsanarlo de forma inmediata, siempre y cuando se haya cometido el error y que las sanciones interpuestas sean procedentes. No obstante en caso de que tales ilícitos no se hayan cometido parcial o totalmente por el administrado y que las sanciones no se ajusten a las faltas cometidas. El Código Orgánico Tributario y demás leyes permiten a los contribuyentes o responsables utilizar medios de defensas siempre y cuando existan pruebas a su favor para demostrar la invalidez de los ilícitos.

2.8 Estado de Resultados

Según la definición plasmada en el diccionario de Finanzas (2001) El estado de resultados o de pérdidas o ganancias muestra los ingresos y los gastos, así como la utilidad o pérdida resultante de las operaciones de la empresa durante un periodo de tiempo determinado, generalmente un año. “Es un estado dinámico, ya que refleja una actividad. Es acumulativo, es decir, resume las operaciones de una compañía desde el primero hasta el último día del periodo”. (p.3)

Ross (2001) El estado de resultados mide el desempeño de un negocio durante un lapso determinado generalmente un trimestre o un año. La ecuación con que se obtiene es la siguiente:

$$\text{Ingresos} - \text{Gastos} = \text{Utilidades}$$

El mismo autor acota que si se piensa en el balance general como una fotografía, entonces se puede pensar en el estado de resultados como una película de video que cubre cierto periodo desde un "antes" hasta un "después". Así mismo explica que lo primero que se reporte en un estado de resultados, por lo general, son los ingresos y los gastos provenientes de las principales operaciones de la empresa. Las partes subsecuentes incluyen, entre otros gastos financieros tales como los intereses pagados, los impuestos pagados se registran de manera separada, el último renglón corresponde a la utilidad neta. (p.1)

Estructura del Estado de Resultados

Según lo expuesto en la Norma de Información Financiera -NIF A-5 (2006) El estado de resultados es emitido por las entidades lucrativas, y está integrado básicamente por los siguientes elementos: (a) ingresos, costos y gastos; (b) utilidad o pérdida neta. En la norma antes citada plantea que el ingreso es:

El incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con un impacto favorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en el capital ganado o patrimonio contable, respectivamente. (p. 10)

Tipos de Ingresos

Atendiendo a su naturaleza, según la NIF A-5 los ingresos de una entidad se clasifican en: (a) ordinarios: que se derivan de transacciones, transformaciones internas y de otros eventos usuales, es decir, que son propios del giro de la entidad, ya sean frecuentes o no; y (b) no ordinarios: que se derivan de transacciones, transformaciones internas y de otros eventos inusuales, es decir, que no son propios del giro de la entidad, ya sean frecuentes o no. Así mismo se plantea que el costo y el gasto son:

El decrementos de los activos o incrementos de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con la intención de generar ingresos y con un impacto desfavorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en su capital ganado o patrimonio contable respectivamente. (p. 12)

Cuando se obtiene el ingreso asociado a un activo, su costo relativo se convierte en gasto llamado también costo expirado sin embargo, al reconocerse en el estado de resultados o estado de actividades, asociándolo expresamente con el ingreso relativo, es común que se le siga llamando costo; por ejemplo, el costo de ventas o el costo por venta de inmuebles, maquinaria o equipo. Existen costos que no pueden identificarse claramente con un ingreso relativo o que perdieron su potencial generador de ingresos; éstos deben considerarse gastos desde el momento en que se devengan.

Tipos de Gastos

Atendiendo a su naturaleza, los costos y gastos que tiene una entidad, se clasifican en: (a) ordinarios: que se derivan de operaciones usuales, es decir, que son propios del giro de la entidad, ya sean frecuentes o no; y (b) no ordinarios: que se

derivan de operaciones y eventos inusuales, es decir, que no son propios del giro de la entidad, ya sean frecuentes o no.

Estados de Flujos de Efectivo

Según Norma Internacionales de Contabilidad – NIC 7(2003), el Estado de Flujos de Efectivo especifica el importe de efectivo neto provisto o usado por la empresa durante el ejercicio por sus actividades:

1. De Operación: son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos ordinarios de la entidad. Por tanto, proceden de las operaciones y otros sucesos que entran en la determinación de las ganancias o pérdidas netas. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:

- a) Cobros procedentes de las ventas de bienes y prestación de servicios;
- b) Cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos;
- c) Pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
- d) Pagos a y por cuenta de los empleados;
- e) Cobros y pagos de las entidades de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas;
- f) Pagos o devoluciones de impuestos sobre las ganancias, a menos que éstos puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión o financiación; y
- g) Cobros y pagos derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos

2. De Inversión: son las de adquisición y desapropiación de activos a largo plazo, así como de otras inversiones no incluidas en el efectivo y los equivalentes al efectivo.

- 2 De Financiamiento: son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por parte de entidad.

En el mismo orden de ideas la NIC citada anteriormente expone que los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo, de alta liquidez, que son fácilmente cambiables por sumas de efectivo ciertas, y están tan cerca del vencimiento que es insignificante el riesgo de cambios en su valor debido a cambios en las tasas de interés. A lo expuesto podemos agregar que la empresa debe revelar la política que emplea para determinar cuáles partidas clasifican como equivalentes al efectivo.

Estructura Financiera

Según Chillida (1999) La estructura financiera de una empresa pública o privada.

Es la distribución esencial y permanente de sus activos, así como de las fuentes de financiamiento de ellos, los pasivos, en relación al tiempo de duración de su ciclo financiero y a las relaciones y efectos cuantitativos y cualitativos que dicho ciclo produce en el corto y largo plazo. (p. 9)

En el mismo orden de ideas el autor acota que el ciclo financiero “es el aspecto monetario del conjunto de operaciones que cada empresa lleva a cabo al realizar las actividades que le sean propias” (p. 9); es por ello que se genera una combinación de causas y efectos financieros, que surge de la creación de activos y pasivos de diversa naturaleza, cuyo movimiento se realiza a través del tiempo.

Ahora bien es importante resaltar otro aspecto fundamental de la estructura financiera como lo es el balance general el cual es la representación de la situación

financiera en un momento dado, dicho documento refleja una estructura financiera, la cual posee dos partes esenciales: una es la forma como fluyen los fondos a la empresa, y la otra es la manera como la entidad invierte y distribuye dichos fondos.

Podríamos agregar un tercer elemento y éste sería el conjunto de relaciones, a veces muy complejas, que se establecen entre los distintos grupos y partidas que forman la estructura, como consecuencia de los diversos factores que afectan este movimiento de recibir e invertir fondos. Entre estos factores que determinan relación interdependiente: temporalidad, costumbres y leyes del ámbito financiero determinando el ciclo financiero u operativo en el que se desenvuelve la empresa.

Ciclo Operativo y Ciclo Financiero

Toda empresa cuando se funda, para cumplir su objetivo, debe realizar una serie de actividades, entre ellas, y partiendo del capital en efectivo inicial, comprar máquinas, contratar personal, adquirir materiales, etc., con todo esto va a producir, vender y distribuir determinados artículos o servicios, lo cual, le permitirá obtener cierta cantidad de utilidad. En la realización de todo este complejo de actividades, aquí descritas muy sucintamente, es posible aislar una serie de fases más simples, las cuales se representan esquemáticamente así:

Compras		Ventas		Cobro
Efectivo	Inventario		C. Cobrar	Efectivo

Capital de Trabajo Bruto (Activo Circulante): es el conjunto de activos que la empresa usa para la realización de sus operaciones, los cuales están sometidos a una mutación constante, realizarse en ellos de una manera dinámica el cambio de su

naturaleza la cual, siendo líquida, tiende a una mayor liquidez, esto es, a convertirse en efectivo en el corto plazo.

Capital de Trabajo Neto: el cual por ser el excedente de activo circulante sobre pasivo circulante, garantiza de una manera más amplia y segura que ocurrirá la cancelación oportuna de esas obligaciones. Asimismo, de ello deriva el interés en la comparación del activo circulante (CTB), y el pasivo circulante (PC) en todo caso.

2.9 Aspectos básicos del sistema de retención de I.V.A en países de América Latina como Argentina, Ecuador, Perú y Venezuela, en relación al porcentaje, determinación, compensación y recuperación del anticipo como elementos integrantes del indicio de Capacidad Económica del I.V.A

Villegas, H (1980) señala, el principal problema que enfrentan los contribuyentes de los distintos países que aplican este sistema de retención de I.V.A, es el porcentaje elevado de retención con respecto a la cuota tributaria que realmente les toca pagar, así como los procedimientos no expeditos de recuperación o reintegro de las retenciones no descontadas efectivamente, quedando a su vez de parte de cada administrador tributario interno la creación de normativas de procesos de devolución o reintegro, que en muchos de los casos resultan en procedimientos no eficientes que generan graves problemas económicos al contribuyente.

Como resultado de la revisión de la normativa de distintos países latinoamericanos, a continuación se presenta un cuadro resumen de los principales aspectos a considerar en el análisis del sistema de retenciones de I.V.A, a efectos de generar las bases suficientes para un proceso de armonización en las normas sobre esta materia, coadyuvando a solventar los problemas económicos que enfrentan los sujetos pasivos o contribuyentes, tanto nacionales como multinacionales.

Cuadro 3. Aspectos Básicos de los Sistemas de Retención de I.V.A en países de América Latina en comparación con Venezuela

	Argentina	Colombia	Ecuador	Peru	Venezuela
Alícuota general del IVA	21%	16%	12%	17%	12%
Porcentaje de Retención:					
Aplicable a bienes	50%	50%	30%	6% (*)	75%
Aplicable a servicios	80%	50%	70%	6% (*)	75%
Otros, situaciones especiales	100%	100%	100%	(*) Sobre la aplicación	100%
A los agentes de retención y/o Contribuyentes Especiales o Sujetos Similares tales como: Grandes o Buenos Contribuyentes, se les aplica retención?	NO	NO	NO	NO	SI
Período de Declaración y Descuento de la Retención, como Anticipo de la Cuota Tributaria de IVA	Mensual	Bimestral	Mensual	Mensual	Mensual
Compensación directa de las retenciones del IVA con otros tributos, de pleno derecho	Sobre saldo de libre disponibilidad, Compensación o Cesión	No permitido, pero puede ser admitida según Resolución en proceso de solicitud de devolución procedente	No aplica	No permitido, pero puede ser de Oficio mediante proceso de solicitud de recuperación procedente	No permitido, pero puede ser de Oficio mediante proceso de solicitud de recuperación procedente
Proceso de recuperación o reintegro de excedentes no descontados	Se solicita vía internet	Proceso de solicitud, 30 días hábiles; compensación o devolución, tributos de impuestos que son negociables (TIDIS)	Se prevé la devolución de las retenciones en la fuente, mediante solicitud y documentos de sustento	Puede solicitarse la devolución del saldo que no se pueda descontar en tres (3) períodos	Solicitud del saldo que no se pueda descontar en tres (3) períodos y se aprueba, compensación con otros tributos nacionales o la cesión con terceros

Fuente: Machado (2009)

Según la información precedente los porcentajes de retención aplicados por los países bajo análisis oscilan entre un 30% y 80% de las alícuotas respectivas, ponderándose mayormente hacia los porcentajes más elevados entre un 70% y 75%, lo cual resulta exceso desde un punto de vista económico dado que puede afectar la economía particular y capacidad de los contribuyentes.

Países como Argentina y Ecuador, aunque con porcentajes elevados, poseen un aspecto razonable que es aplicar dos tipos porcentuales según se refiera la operación a bienes o servicios; evidentemente, aplican el porcentaje menor a los casos de ventas

de bienes, siendo que en general los servicios generan mayor valor agregado y por ende posibilidad de descuento de dichas retenciones de la cuota tributaria principal.

En el caso de Perú el porcentaje de retención aplica sobre el importe de la operación, no sobre el impuesto causado por tanto representa casi un 35% de la alícuota general: cuando la alícuota general estaba en 12% representaba el 50% de la alícuota. Este sistema en particular tiene sus ventajas y desventajas o efectos que podrían ser contraproducentes; en el sentido que si la alícuota general del I.V.A sube, el porcentaje de retención es menos representativo con respecto a dicha alícuota, mientras que si el porcentaje general del I.V.A baja la retención puede representar un monto más alto en comparación al mismo; con esto no hay una relación directa entre alícuota y el porcentaje de retención.

En cuanto a los mecanismos de recuperación de retenciones no descontadas, se observa que no existe uniformidad entre países, siendo que ha sido tradición manejarnos bajo los mismos esquemas tributarios y tener en común un acuerdo que pudiese armonizar tal aspecto. Sin embargo, en el caso Argentino un poco más avanzados en el tema, se permite la compensación o cesión de pleno derecho y las solicitudes sobre los saldos no descontados se hace vía internet.

Por otra parte, se evidencian ciertas características que pueden resultar perjudiciales a los efectos de las garantías y capacidad económica de los contribuyentes; tal es el caso de las normativas de Perú y Venezuela quienes establecen la devolución después de tres (3) meses; otros que no prevén la figura de la devolución o la compensación con otros tributos nacionales, como Ecuador; Países que condicionan la compensación a la aprobación del ente administrador o compensación de oficio, caso venezolano, siendo que ha sido reiterada y agotante la doctrina y la jurisprudencia que establecen que la compensación de los créditos líquidos y exigibles opera de pleno derecho.

Así mismo, se observa el caso Argentino, que como aspecto positivo prevé que en forma automática opera la compensación con otros tributos nacionales, la cesión a los contribuyentes o la devolución por parte de la Administración Tributaria.

Otro aspecto que merece la atención del análisis de la información que se presenta en el cuadro precedente, es que podemos notar que Venezuela es el único país donde los contribuyentes especiales le retienen a otros contribuyentes especiales; a diferencia de Venezuela, en países latinoamericanos o similares, tales como Argentina, Colombia, Ecuador y Perú, no se realiza la retención por operadores entre contribuyentes especiales o similares como grandes y buenos contribuyentes, ni entre agentes de retención, lo cual es absolutamente razonable en un sistema que tenga como objetivo principal evitar la evasión del impuesto.

Entre las razones expuestas o divulgadas por la Administración Tributaria Venezolana para la creación del sistema de retención de I.V.A se encuentra la eliminación de la evasión fiscal, lo cual se logra en parte con el establecimiento de una retención del 100% en los casos de contribuyentes no inscritos en el Registro de Información Fiscal (RIF), de facturas que no cumplan con los requisitos y formalidades y cuando el monto del impuesto no este discriminado en la factura o documento equivalente; por otra parte, este objetivo podría lograrse mediante la revisión cruzada de la información transmitida electrónicamente a la Administración Tributaria por parte de los responsables obligados a realizar las retenciones.

3. Antecedentes de la Organización

Reseña Histórica

Danubio en Caracas no es el nombre de un famoso río europeo sino el de una de sus más preciadas pastelerías. Representa también un compendio de sabores, aromas y texturas que evoca una rica historia de calidad y tradición. Sus apetitosas recetas, la frescura de sus productos, su esmerado servicio y acogedores espacios son

reflejo del esfuerzo y la tenacidad de la familia fundadora, los Kerese, cuyas preparaciones despiertan la alegría de los paladares venezolanos desde hace cuatro décadas.

Todo comenzó en 1970, cuando Pal Kerese y su Esposa Evelia adquieren un pequeño negocio en la calle Guaicaipuro de Chacao, donde aún funciona la sede principal de la Pastelería. El emprendedor Pal era un inmigrante húngaro que había arribado a Venezuela en 1948, huyendo de la segunda Guerra Mundial. La voluntariosa Evelia provenía de su natal San Cristóbal, Estado Táchira, y trabajaba en Caracas desde los 14 años de edad.

Ambos se enamoraron cuando laboraban en una famosa pastelería francesa en la esquina de Ibarras, a finales de los años cuarenta. Pal bautizó a la incipiente pastelería en homenaje al río que baña su ciudad natal, Budapest. Junto a su esposa y a sus dos primeros hijos, Alejandro y Pablo, comenzaron a elaborar en un principio recetas de tradición europea hasta que poco a poco fueron incorporando platos característicos de la cocina venezolana. Hoy en día, la variedad distingue la oferta de Danubio: desde el cachito de jamón del desayuno o los ligeros almuerzos del mediodía hasta las crujientes tartaletas con humeante café con leche que animan las meriendas a media tarde.

En la sede principal de Chacao se encuentra el taller de creación de sus emblemáticas elaboraciones, que surten a las siete pastelerías que extienden la tradición por toda Caracas: la Danubio de Santa Rosa de Lima (inaugurada en 1989), la del Multicentro Empresarial del Este, en Chacao (creada en 1994), Santa Mónica (1997), Las Cúpulas (1998), La Trinidad (2004) y Macaracuay (2008) y las que falta por venir... Los siete establecimientos son atendidos por la familia Kerese, herederos de los valores y el amor al trabajo de Pal Kerese.

Danubio no conoce de franquicias. Si algún secreto ha sabido guardar bien los Kerese es el éxito del negocio familiar. “Danubio es como nuestra casa. Para nosotros ir al trabajo no es ningún sacrificio”, afirma Evelia con orgullo.

Mantener la calidad es la fórmula más preciada de Danubio. Todos los platos son preparados al día con los mejores productos. Por algo, el encanto familiar de su recetario ha permanecido inalterable desde hace 42 años.

Misión Organizacional

Elaborar y ofrecer productos de pastelería y delicadeces novedosos, variados y de alta calidad, dentro de un ambiente agradable y de buen servicio donde la gente se sienta a gusto.

Visión Organizacional

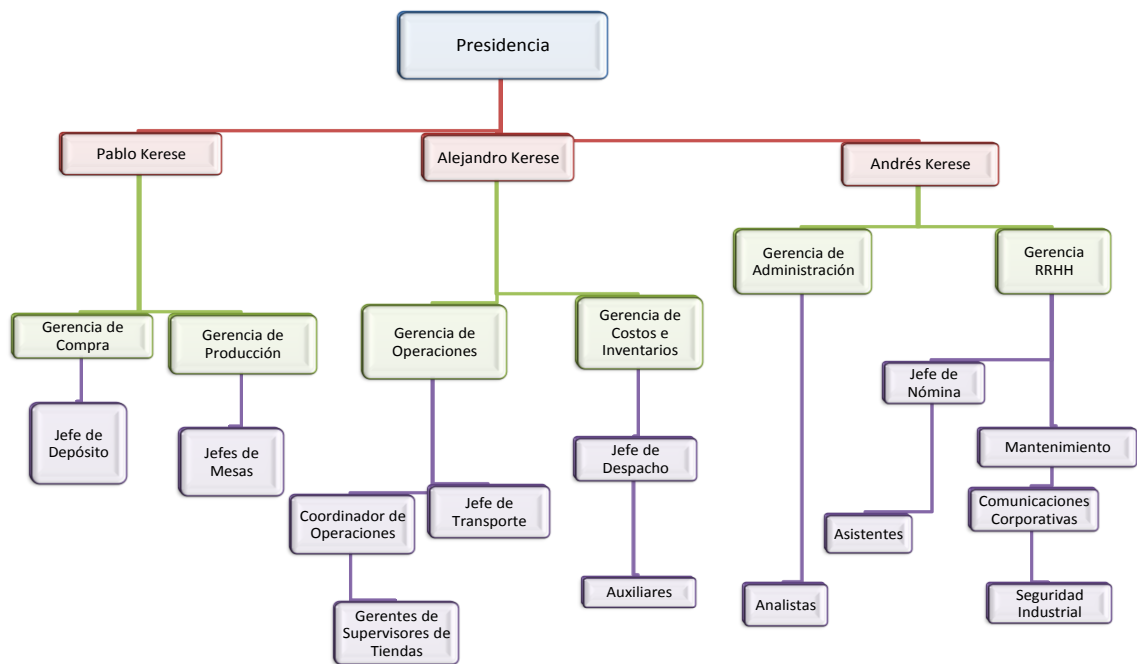
Ser la cadena de pastelerías preferida y más reconocida por los caraqueños.

Valores Organizacionales

- ✓ *Calidad:* Son un empresa que tiene los más altos estándares de calidad en toda la gama de productos y servicios que ofrece.
- ✓ *Orientación al cliente:* Sus productos buscan satisfacer los gustos de la clientela, al a vez que se les ofrece un excelente servicio en todas sus tiendas.
- ✓ *Honestidad:* Creen en que sólo se puede lograr el éxito con una perfecta congruencia entre lo que se dice y lo que se hace.
- ✓ *Innovación:* Están constantemente en la búsqueda de nuevos métodos de elaboración y de nuevos productos para aumentar la satisfacción de sus clientes.

- ✓ *Responsabilidad Social:* Son una empresa preocupada por el bienestar de la comunidad. Procuran colaborar con las instituciones de ayuda a la infancia desasistid

Estructura Organizativa de la Pastelería Danubio



Productos que elabora la Pastelería Danubio

Son una empresa familiar que se ha consolidado en el mercado venezolano por más de 40 años, gracias al empuje y empeño de sus dueños, la Familia Kerese y la participación de sus trabajadores que han sido a lo largo de su historia el soporte para el crecimiento. Actualmente son siete tiendas Danubio ubicadas en: Chacao, Santa Rosa de Lima, Centro Empresarial del Este, Santa Mónica, Las Cúpulas, La Trinidad y Macaracuay.

✓ *Panes*

Variedad inmensa del más noble de los productos con pasitas, nueces, miel, leche, cereales de todo tipo, de dieta, integrales, rebanados, enteros, canilla, redonditos, con ajonjolí... y el rey de reyes... !Pan de Jamón!



✓ *Dulces*

A la hora que llegue a Danubio siempre estarán sacando otra remesa fresquera de milhojas o bandejas de pies, bombas, mousses y demás excusas maravillosas para endulzarse el día. ! El olor a recién hecho nunca engaña!



✓ *Mousse*

Fresquitas, dulzones y aéreas. Así son las mousses de Danubio, un alivio elegantísimo para el paladar. Además vienen en varios tamaños para que, ante la indecisión, pueda probarlas todas...



✓ *Pies*

Una de las más grandes tradiciones de Danubio. Claro que hay de guanábana, de parchita, de frutas y de mil cosas, y todos son fresquísimos y ricos. Pero nada, nada como el pie de limón.



✓ *Pastas Secas*

Imagínese saboreando polvorosas, palmeritas, alfajores... o sea, esa deliciosa merienda de piñata, pero sin los mil carricitos haciendo bulla y lanzándose la gelatina... Ahora imagínese en una terraza agradable y con un cafecito al lado. !Lo mejor de dos mundos!



✓ *Cachitos y Pastelitos*

Un croissant recién horneado solito o con almendras, el cachito de jamón de siempre, un crujiente pastelito de ricotta o uno de queso blanco... todos a la medida de su antojo.



✓ *Empandas y Pizzas*

Resuelven el almuerzo o la merienda. Siempre generosas y con las mejores ingredientes combinados en equilibrio para que cada mordisco sea una fiesta de sabor.



✓ *Varios*

Ofrecemos otras cosas ricas para el desayuno, como omelletes, panquecas y avena, y para almorzar o complacer el hambre o el capricho a cualquier hora: hamburguesas, sándwiches, carpachos. Y café. ¡Dejaríamos de ser “La Danubio” si no moliéramos y coláramos el mejor café de la ciudad!



✓ *Ensaladas*

Primer acto heroico: está a dieta y fue a la Danubio. Segundo: no sucumbió ante la tentación. Claro, porque entrando se tropezó con una exhibición multicolor y multisabor de ensaladas, cada una más fresca y más rica que la otra. ¡Así cualquiera!



✓ *Tortas*

¿Cumpleaños? ¿matrimonio? ¿bautizo? ¿aniversario? ¿divorcio? Sea la que sea la razón de su celebración, Danubio tiene un montón de opciones dulces: marquesas, ponqués, selva negra, torta de fresa, de almendra y de un montón de sabores más.



4. Bases Legales

A continuación se presentan las disposiciones previstas en la normativa que sustenta el presente trabajo de investigación desde el punto de vista legal. Partiendo de la jerarquización que existe en el país en lo referente al cuerpo normativo legal, se encuentra la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) en primer lugar como carta magna de la nación en la misma se encuentran consagrados los aspectos básicos del funcionamiento de estado y los principios constitucionales que deben prevalecer en el desarrollo de la vida nación

En segundo lugar se encuentra las leyes orgánicas en la que se encuentra inmerso los Códigos Orgánicos para el caso en estudio se utiliza el Código Orgánico Tributario (2001) que según lo expuesto por Garay (2002) unifica las reglas que pueden servir de normas para todo los tipos de tributos así como para toda las autoridades y demás entes territoriales como las dependencias federales, los municipios y los mismos estados regionales. En tercer lugar la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2007), el reglamento del IVA (1999) y por último las Providencias N° SNAT/2013-0029 y N° SNAT/2013-0030, bajo la Gaceta Oficial N° 40.170 de fecha 20 de Mayo de 2013.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)

En el Capítulo I del Título VI se establece el régimen socioeconómico y la función del Estado en la economía, la Sección Segunda del Capítulo II hace referencia al sistema tributario. A continuación se presentan los principios constitucionales sobre los cuales se rige el sistema tributario venezolano.

Artículo 308

El Estado protegerá y promoverá la pequeña y mediana industria, las cooperativas, las cajas de ahorro, así como también la empresa familiar, la microempresa y cualquier otra forma de asociación comunitaria para el trabajo, el ahorro y el consumo, bajo régimen de propiedad colectiva, con el fin de fortalecer el desarrollo económico del país, sustentándolo en la iniciativa popular. Se asegurará la capacitación, la asistencia técnica y el financiamiento oportuno. (p.67)

El artículo 308 está relacionado con un conjunto de principios que difunde el mismo Estado para promover la pequeña y mediana empresa actuando como regulador de la economía y orientador de políticas macroeconómicas y sectoriales para promover el crecimiento y bienestar de la actividad económica del país

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”. (p.27)

Todo proceso de aplicación de los tributos tiene su origen en el deber, Fraga (2006) expone que esta norma tiene trascendentales consecuencias para el Derecho Constitucional Tributario y de ella puede extraerse:

- ✓ Que el deber de contribuir es un deber jurídico y social de colaborar con un fin de orden colectivo.
- ✓ Que ese deber se refiere al sostenimiento de los gastos públicos, cuyo propósito es la satisfacción de necesidades colectivas de diversa índole.
- ✓ Que es un deber que abarca de manera genérica a toda persona que de una manera u otra sea sujeto pasivo del ordenamiento jurídico venezolano.

- ✓ Que es un deber de contenido patrimonial, pues no se trata de una colaboración ejecutada mediante prestaciones de hacer, sino que se materializa a través del pago de tributos
- ✓ Que tiene su origen en el pacto constitucional pero que se va a concretar, única y exclusivamente, a través de lo que disponga la ley.
- ✓ Que otorga al Poder Público la facultad de crear una fuente de ingresos públicos mediante la promulgación de leyes tributarias.

Artículo 21

Todas las personas son iguales ante la ley; en consecuencia:

1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona;
2. La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables; protegerá especialmente a aquellas personas que por alguna de las condiciones antes especificadas, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan
3. Sólo se dará el trato oficial de ciudadano o ciudadana; salvo las fórmulas diplomáticas; y
4. No se reconocen títulos nobiliarios ni distinciones hereditarias. (p. 5)

El artículo antes mencionado, confirma que todas las personas son iguales ante la ley, por lo tanto tienen el deber de contribuir con el gasto público, sin importar las características que las distinga una de otra.

Artículo 316

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos. (p. 69)

El artículo 316 establece que las personas contribuirán con el Estado de acuerdo a la capacidad contributiva con el objetivo de no violar el principio de progresividad.

Artículo 317

No podrán cobrarse impuestos, tasas y contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente... (p.69)

En el artículo 317 se hace referencia a que no se podrá cobrar ningún tributo que no esté establecido en la ley, es decir que tengan un carácter sublegal, significando esto que toda reforma que este directamente relacionada con el cobro de cualquier tributo deberá establecerse a través de una reforma de ley

Los artículos anteriormente citados están relacionados con un conjunto de principios que difunde el mismo Estado para promover la pequeña y mediana empresa actuando como regulador de la economía y orientador de políticas macroeconómicas y sectoriales con el fin de incentivar el crecimiento y de esa manera poder obtener un bienestar en la actividad económica del país, así mismo se ratifica que todas las personas son iguales ante la ley, por lo tanto tienen el deber de contribuir con el gasto público, sin importar las características que las distinga una de otra, es decir se abarca de manera genérica a toda persona que de una manera u otra sea sujeto pasivo del ordenamiento jurídico venezolano, de igual manera se le otorga al Poder Público la facultad de crear una fuente de ingresos públicos mediante la promulgación de leyes tributarias.

Código Orgánico Tributario (C.O.T.)

La función principal del Código Orgánico Tributario es unificar las reglas fundamentales para todo tipo de tributo, el vigente fue promulgado en Octubre de 2001, cuyas principales modificaciones con respecto al código anterior fue el énfasis en las facultades del Fisco en materia de fiscalización, sanción y recaudación.

Seguidamente se hace referencia a los artículos relacionados con la problemática en estudio:

Artículo 1

Las disposiciones de este Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de estos tributos. Para los tributos aduaneros el Código Orgánico Tributario se aplicará en lo atinente a los medios de extinción de las obligaciones, a los recursos administrativos y judiciales, la determinación de intereses y en lo relativo a

las normas para la administración de tales tributos que se indican en este Código; para los demás efectos se aplicará con carácter supletorio.

Las normas de éste Código se aplicará en forma supletoria a los tributos de los estados, municipios y demás entes de la división político territorial. El poder tributario de los estados y municipios para la creación, modificación, supresión o recaudación de los tributos que la Constitución y las leyes le atribuyan, incluyendo el establecimiento de exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos fiscales, será ejercido por dichos entes dentro del marco de la competencia y autonomía que le son otorgadas, de conformidad con la Constitución y las leyes dictadas en su ejecución. Para los tributos y sus accesorios determinados por administraciones tributarias extranjeras, cuya recaudación sea solicitada a la República de conformidad con los respectivos tratados internacionales, éste Código se aplicará en lo referente a las normas sobre el juicio ejecutivo. (p.1)

El artículo 1 establece el campo de aplicación del Código Orgánico Tributario, pues es una ley orgánica que se halla por encima de las leyes especiales y decretos tributarios, por lo tanto cualquier disposición de ley o decreto que contradiga lo dispuesto en el código es nula.

Artículo 13

La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales. (p. 4)

El artículo 13 hace referencia a la obligación jurídico tributaria, entre el sujeto activo que constituye el Estado y el sujeto pasivo representado como contribuyente y/o como responsable, vinculados por la ocurrencia del hecho imponible

Artículo 25. “Responsables son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes.” (p. 5)

Artículo 26. “El responsable tendrá derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades que hubiere pagado por él.” (p.5)

La responsabilidad a la que hace referencia el artículo 25 y 26 del Código Orgánico Tributario, consiste en el traslado de una obligación que es del acreedor del tributo (fisco) hacia un intermediario (agente de retención), que se encargará de retener impuesto previsto a un tercero (contribuyente) y enterarlo al fisco a nombre de éste.

Artículo 27

Son responsables directos, en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Los agentes de retención o de percepción, que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos. Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el

Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen. Si el agente enteró a la Administración lo retenido, el contribuyente podrá solicitar de la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente.

Parágrafo Primero. Se considerarán como no efectuados los egresos y gastos objeto de retención, cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley y su reglamento, salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho egreso o gasto.

Parágrafo Segundo. Las entidades de carácter público que revistan forma pública o privada serán responsables de los tributos dejados de retener, percibir o enterar, sin perjuicio de la responsabilidad penal o administrativa que recaiga sobre la persona natural encargada de efectuar la retención, percepción o enteramiento respectivo.(p. 6)

Entre las consecuencias derivadas de la responsabilidad del agente de retención, Fraga (2002) expone que éstas pueden ser:

- ✓ Responsable solidario por deuda ajena; una vez materializado el presupuesto de hecho, se origina para el agente de retención, la obligación de efectuar la retención correspondiente y enterarla en los lapsos establecidos por la norma; en el caso de no efectuar la retención, el agente se hace responsable solidario con el contribuyente por la obligación tributaria pendiente de pago, sin perjuicio de la imposición de sanciones establecidas, por incumplimiento.

En el mismo orden de ideas, si el agente de retención retuvo el impuesto sin norma jurídica que lo autorizará, tendrá que responder al contribuyente por la

retención indebida, considerada como una responsabilidad directa del agente para el contribuyente; mientras que si el agente retuvo y enteró, deberá solicitar a la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente.

- ✓ Responsable directo por deuda propia, se considera en el caso en que el agente de retención retuvo el impuesto y no lo enteró, trasladando su condición de responsable solidario por deuda ajena a responsable solidario por deuda propia, en éste caso el fisco deberá exigir el cumplimiento de la obligación al agente de retención, sin perjuicio de la imposición de las sanciones previstas por incumplimiento.

Los artículos expuestos hacen referencia a un conjunto de conceptos que son de gran importancia para el desarrollo de esta investigación entre los que se puede destacar que la responsabilidad a la que hace referencia dicho Código, consiste en el traslado de una obligación que es del acreedor del tributo (fisco) hacia un intermediario (agente de retención), que se encargará de retener impuesto previsto a un tercero (contribuyente) y enterarlo al fisco a nombre del tesoro nacional.

Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Artículo 1

Se crea un impuesto al valor agregado, que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, según se especifica en esta Ley, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de

bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas como hechos imponible en esta Ley. (p. 21)

Artículo 11.

La Administración Tributaria podrá designar como responsables del pago del impuesto, en calidad de agentes de retención, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en esta ley...

Los contribuyentes ordinarios podrán recuperar ante la Administración Tributaria, los excedentes de retenciones que correspondan, en los términos y condiciones que establezca la respectiva Providencia. Si la decisión administrativa resulta favorable, la Administración Tributaria autorizará la compensación o cesión de los excedentes. La compensación procederá contra cualquier tributo nacional, incluso contra la cuota tributaria determinada conforme a lo establecido en esta ley. (p. 23)

Artículo 43: “Los contribuyentes ordinarios que realicen exportaciones de bienes o servicios de producción nacional, tendrán derecho a recuperar los créditos fiscales soportados por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación...” (p. 29)

Artículo 56:

Los contribuyentes deberán llevar los libros, registros y archivos adicionales que sean necesarios y abrir las cuentas especiales del caso para el control del cumplimiento de las disposiciones de esta Ley y de sus normas reglamentarias. Los contribuyentes deberán conservar en forma ordenada, mientras no esté prescrita la obligación, tanto los libros, facturas y demás documentos contables, como los medios magnéticos, discos, cintas y

similares u otros elementos, que se hayan utilizado para efectuar los asientos y registros correspondientes. (p. 32)

En los artículos anteriormente planteado se puede evidenciar como se le delega a la Administración Tributaria la potestad de designar como agentes de retención a los adquirientes de bienes muebles y a los receptores de servicios; así como también podrá designar como agentes de percepción, a quienes por sus funciones públicas o privadas intervengan en operaciones gravadas. En la Reforma que sufrió esta ley el 11 de Agosto de 2004, se incorporó al Artículo 11 un segundo párrafo, en donde se establece que los Contribuyentes pueden recuperar las retenciones del IVA, en exceso a la cuota tributaria conforme a los términos y condiciones que establezca la respectiva Providencia. De igual forma se establecen los deberes formales que en definitiva se traducen en la creación de mecanismos de control, están básicamente orientados a dos aspectos: Registro de Contribuyentes y a la emisión de documentos y Registros Contables

Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado

Según lo establecido en el artículo 5, la Administración Tributaria podrá designar, en calidad de agentes de retención, a los compradores o adquirientes de determinados bienes muebles y a los receptores de ciertos servicios, se menciona que los agentes de retención considerarán a los vendedores y prestadores de servicios como sujetos pasivos del impuesto.

Providencia Administrativa N° SNAT/2013-0030

Artículo 4: “El monto a retenerse será el setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto causado” (p. 2)

Artículo 7:

Los proveedores descontarán el impuesto retenido de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención, siempre que tengan el comprobante de retención emitido por el agente conforme a lo dispuesto en el artículo 18 de esta Providencia. Cuando el comprobante de retención sea entregado al proveedor con posterioridad a la presentación de la declaración correspondiente al período en el cual se practicó la retención, el impuesto retenido podrá ser descontado de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se produjo la entrega del comprobante. En todo caso, si el impuesto retenido no es descontado en el período de imposición que corresponda según los supuestos previstos en este artículo, el proveedor puede descontarlo en períodos posteriores. (p. 4)

La providencia anteriormente expuesta es de gran importancia debido a que es el soporte jurídico que sustenta el funcionamiento de los contribuyentes especiales la misma establece detalladamente cómo se deben realizar las retenciones, la forma de pago, a los sujetos que se le pueden aplicar, en fin todo lo que concierne al proceso de las retenciones

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Malavé (2003), describe que el marco metodológico de la investigación es el fundamento para el desarrollar el trabajo de investigación propiamente dicho y está constituido por las secciones de definición del tipo de investigación, diseño de la investigación, técnicas e instrumentos de recolección de datos y técnicas de procedimientos y análisis de los datos.

“La investigación científica es un proceso metódico y sistemático dirigido a la solución de problemas o preguntas científicas, mediante la producción de nuevos conocimientos, los cuales constituyen la solución o respuesta a tales interrogantes.”. Arias (2006).

De lo señalado, es importante destacar que la metodología, es una técnica de la investigación científica. En tal sentido Bavaresco (2001), determina que la metodología es la fase mecánica que conduce al ser humano a penetrar en el manejo de una serie de métodos y técnicas no comunes, por cuanto la investigación científica, así como las otras investigaciones, que se lleven a cabo en especial documental o bibliografía, llevan al investigador a utilizar o emplear los aspectos metodológicos, debiendo explicar cómo tendría que hacer para llevar a cabo una investigación en particular.

El marco metodológico consiste en el apartado del trabajo que dará el giro a la investigación, donde se expondrá la manera de cómo se va a llevar a cabo el estudio, los métodos, las técnicas, las estrategias, y los procedimientos que el investigador utilizará para lograr los objetivos que se ha propuesto en la investigación.

1. Naturaleza de la Investigación

En esta investigación se busca realizar un Estudio de las Retenciones de Impuesto al Valor Agregado en los Contribuyentes Especiales y su incidencia en las finanzas de la empresa Pastelería Danubio de tal manera de que sirva de guía y orientación, para dar respuestas a las preguntas que se plantean en la presente investigación. Se destaca que esta investigación de acuerdo al nivel de intervención de la investigadora y por la ausencia de manipulación de las variables es de naturaleza no experimental que para Kelinger (2000) “en la investigación no experimental no es posible manipular las variables o asignar aleatoriamente a los participantes o tratamientos” (p.420), lo que significa que la investigación se realizará sin manipular las variables de estudio, es decir, se realizará un estudio de las Retenciones de Impuesto al Valor Agregado en los Contribuyentes Especiales y su incidencia en las finanzas de la empresa objeto de estudio, tal y como está concebida y como lo hacen en la actualidad.

2. Diseño de la Investigación

“El diseño de la investigación consiste en la estrategia general que adopta el investigador para responder al problema planteado. En atención al diseño, la investigación se clasifica en: documental, de campo y experimental.” Arias (2.006).

El presente estudio es considerado como una investigación documental y de campo. Se considera documental porque está basada en la búsqueda, crítica e interpretación de información secundaria, extraída de textos normativos como: constitución, códigos, leyes y providencias, informativos como: libros de interpretación de disposiciones legales, de metodología, artículos de prensa, entre otros y audiovisuales o electrónicos tomados de páginas localizadas vía internet. Y es de campo, ya que la recolección de datos se hace de la realidad donde ocurren los hechos, pues según Arias (2006), “consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios),

sin manipular o controlar variable alguna” (p.28); Por su parte, Tamayo y Tamayo (2000) señala que: La Investigación de Campo se da cuando los datos se recogen directamente en la realidad, por la cual los denominamos primarios, su valor radica en que permiten cerciorarse de las verdaderas condiciones en que se han obtenidos los datos lo cual facilita su revisión o modificación en caso de surgir dudas (p. 71).

Es decir, la recolección de información se realizará en la empresa Pastelería Danubio por lo cual dicha información recopilada será objetiva y confiable, a fin de presentar recomendaciones acordes con las necesidades de la organización.

3. Tipo de Investigación

Tamayo y Tamayo (2004), señala que el tipo de investigación se determina de acuerdo con el tipo de problema que el investigador desea solucionar, los objetivos que éste pretende lograr y de la disponibilidad de todos los recursos que se necesiten para la culminación del estudio.

Tamayo y Tamayo (2002), describe que el objetivo principal de la investigación descriptiva consiste en señalar en forma rigurosa y sistemática las características, funciones, frecuencias, relaciones de asociación de determinado fenómeno o hecho, a nivel interno o externo, por cuanto comprende además la descripción señalada, el registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual y composición o proceso, relaciones internas y externas de los hechos o fenómenos objetos de estudio; su grado de acercamiento hacia la explicación definitiva es bastante alto, por cuanto en ella se formulan y comprueban hipótesis como aporte al campo respectivo.

De acuerdo al estudio planteado, estudio de las retenciones de Impuesto al Valor Agregado en los Contribuyentes Especiales y su incidencia en las finanzas de la

empresa, Caso Pastelería Danubio., la investigación describirá los sucesos tal y como suceden sin alterar los resultados ni emitir juicio sobre los mismos.

4. Objeto y Caso de Estudio

Mediante este tipo de investigación se logrará describir las disposiciones relacionadas con el tema de retenciones de I.V.A., caracterizar los contribuyentes especiales, diagnosticar los efectos administrativos y financieros de la Pastelería Danubio derivados de la condición de sujeto y agente de retención así como también analizar el impacto financiero de la empresa en su condición de sujeto de retención de I.V.A.; los hechos se describirán como naturalmente se han producido para la pastelería, ya que la información obtenida es real para los años en estudio (2013 y 2014)

5. Población y Muestra

El Universo lo define Hurtado (2007), como: “la entidad poseedora de la característica, evento, cualidad o variable que se desea estudiar...” (p. 151). Partiendo de esta definición, el universo de esta investigación está referido a la Gerencia de Administración de la Pastelería Danubio.

En cuanto a la población, Pick y López (2000), la definen como “...el conjunto de individuos que forman el grupo de interés para una investigación determinada” (p.84). De allí que la población estará conformada por cinco (05) empleados de la Gerencia de Administración de la Pastelería Danubio.

Finalmente en cuanto a la muestra para Hurtado establece que: “No toda investigación requiere de un procedimiento de muestreo. En muchos casos el

investigador puede fácilmente tener acceso a toda la población y no necesita una muestra” (p. 154). En este caso de estudio, por ser la población pequeña no se considerará muestra sino que se trabajará con toda la población mencionada anteriormente.

6. Técnicas e Instrumentos de Investigación

Las técnicas e instrumentos de recolección de información son herramientas de las cuales se vale el investigador para medir y diagnosticar la situación actual y extraer de ellos la información.

En tal virtud, Hurtado (2.007), expresa que las técnicas tienen que ver con los procedimientos utilizados para la recolección de datos, es decir, el cómo. Estas pueden ser de revisión documental, observación, entre otras.

Arias (2006) señala que “Un instrumento de recolección de datos es cualquier recurso, dispositivo o formato (en papel o digital), que se utiliza para obtener, registrar o almacenar información”

De allí que, la técnica que permite al investigador diseñar los instrumentos de recolección de información en esta investigación son los siguientes:

- ✓ **Revisión Documentos Oficiales:** es una técnica que permite la revisión de documentos empresariales como facturas, reportes, manuales, entre otros.

Partiendo de ello se pretende diseñar un formato llamado revisión de documentos empresariales, el cual tiene por objeto la revisión exhaustiva de los estados financieros de la empresa, flujos de caja y declaraciones de I.V.A, el cual permitirá hacer la evaluación de la situación financiera de la misma. Por tal motivo, la técnica a utilizar en la investigación, es la observación de las declaraciones del Impuesto al

Valor Agregado, flujos de caja y estados financieros de la Pastelería Danubio para los años 2.013 y 2.014. Por su parte, la recolección de datos se llevará a cabo a través de un registro de observación documental (cuadros) donde se recogerá toda la información derivada de las declaraciones de I.V.A. para los años en estudio

- ✓ Cuestionario: De acuerdo a Hurtado es “un instrumento que agrupa una serie de preguntas relativas a un evento, situación o temática particular, sobre el cual el investigador desea obtener información... “las preguntas se hacen por escrito y su aplicación no requiere necesariamente la presencia del investigador” (p. 469).

Partiendo de este concepto el instrumento será dicotómico dirigido a los empleados la Gerencia de Administración de la Pastelería Danubio

- ✓ Análisis Financiero: de acuerdo a Estupiñan (2008) define al análisis financiero como “El conjunto de técnicas encaminadas al estudio de las inversiones con un enfoque científico. El interés que pueda ofrecer una inversión se analiza utilizando conjuntamente las técnicas que ofrece el análisis de balances, la matemática financiera, los métodos estadísticos y los modelos econométricos”. (p. 388)

Partiendo de la definición antes expuesta se pretende realizar un análisis financiero mediante la aplicación de una serie de indicadores que permita evaluar la incidencia financiera que tiene las Retenciones de IVA en las finanzas de los contribuyentes especiales.

7. Procedimiento de la Investigación

Para Arias (2006), La investigación es un proceso dirigido a la solución de problemas del saber, mediante la obtención y producción de nuevos conocimientos.

Dicho proceso comprende las siguientes etapas:

- a) Planificación: consiste en trazar el plan o proyecto de la investigación por realizar
- b) Ejecución: significa poner en marcha el proyecto trazado, es decir, llevar a cabo la investigación.
- c) Divulgación: una vez terminada la investigación y elaborado el informe final, los resultados y conclusiones deben darse a conocer por diversas vías: publicaciones científicas, ponencias en eventos científicos o páginas de internet.

A continuación se mencionan una serie de pasos a seguir para la elaboración de la presente investigación:

1. Se plantea el propósito de la investigación mediante los objetivos: general y específicos, después de haber definido claramente el problema a estudiar.
2. Para conseguir el logro de los objetivos planteados, se procede a documentar las disposiciones teóricas y legales que contemplan la normativa que regula en la materia de retenciones de I.V.A. y la designación de contribuyentes especiales; se elaborará un cuestionario, para obtener información de los efectos administrativos y financieros generados por las retenciones de I.V.A. de la Pastelería Danubio en la condición de agente de retención, y se elaborarán cuadros de datos con

información de las declaraciones de I.V.A. adicional a la aplicación índices financieros de la empresa, que permitirá analizar el impacto financiero por las retenciones del mismo impuesto, durante los años objeto de estudio.

3. Una vez, documentadas las disposiciones teóricas y legales, y obtenidos el resultado del cuestionario, cuadros e índices financieros se procede a efectuar el análisis e interpretación correspondiente.
4. Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones derivadas de la investigación.

8. Técnica de Análisis y Presentación de Datos

Posterior al proceso de recolección de los datos de información, a través de los instrumentos antes mencionados se procederá al análisis, que para Pérez (2003), “Todo análisis y descripción de resultados debe hacerse a la luz de antecedentes de la investigación y de teorías sobre la realidad estudiada, permitiendo encontrar una significación más completa y amplia de la información empírica recabada” (p.25).

En cuanto al análisis de la información de la observación, se aplicará el análisis de contenido. Para el análisis de los resultados de la revisión de documentos se construirá un cuestionario de chequeo y verificación el cual permitirá conocer la incidencia de las Retenciones de Impuesto al Valor Agregado en los Contribuyentes Especiales en las finanzas de la empresa en estudio. El mismo se aplicará una vez que se realicen los cálculos de los indicadores, para lo cual se desarrollarán las estadísticas descriptivas a los resultados obtenidos del cuestionario.

Se destaca que para la representación de los datos primero se tabularan los datos, luego se plasmaran en un cuadro calculando la frecuencia relativa y la absoluta para seguir con los gráficos de barra y un análisis de los resultados para una mejor

representación visual de los datos y lograr un análisis más objetivo y de esa manera poder dar respuesta a todos los objetivos que se plantearon en la investigación.

9. Cuadro 4: Sistema de Variables

OBJETIVO GENERAL	OBJETIVO ESPECÍFICO	VARIABLES	INDICADORES	INSTRUMENTO	FUENTE
Analizar el efecto de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) en los Contribuyentes Especiales y su incidencia financiera en la empresa, Caso: Pastelería Danubio.	Describir las disposiciones relacionadas con las retenciones de Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.).	Agente de Retención de I.V.A. Normativa Fiscal . Retención de I.V.A.	Principios Constitucionales, Hecho Imponible, Base Imponible, Agentes de Retención, Contribuyentes Especiales, Sujetos Pasivos, Porcentaje de Retención, Alícuotas Impositivas, Procedimiento de Recuperación de Retenciones Acumuladas y Sanciones por Incumplimiento de la Norma.	Técnica de la Observación (consulta Bibliográfica).	Constitución Código, Leyes Reglamentos, Providencia y Resoluciones.
	Caracterizar los contribuyentes especiales del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)	Contribuyentes Especiales	Designación de los Contribuyentes Especiales.	Técnica de la Observación (consulta Bibliográfica).	Resoluciones
	Diagnosticar los efectos administrativos y financieros, para la Pastelería Danubio, derivados de la condición de sujeto y agente de retención del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) .	Aspectos administrativos. Sujeto de retención de I.V.A. Agente de Retención de I.V.A	Conocimiento de Providencia, Sanciones por Incumplimiento de la Norma, Principio constitucionales, Agente de Retención, Contribuyentes Especiales, Porcentaje de Retenciones, Procedimiento de Recuperación de Retenciones	Técnica de la Observación (consulta Bibliográfica) y aplicación de la técnica del cuestionario	Providencias Administrativas y Empleados de la Pastelería Danubio.
	Analizar el impacto financiero para la Pastelería Danubio, en su condición de sujeto a retención del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)	Finanzas	Indices Financieros	Cuadros (Registro de Observación Documental) y Matriz de Indicadores Financieros	Estados Financieros, flujos de caja y Declaraciones de I.V.A

Fuente: Arévalo Vanessa (2015)

10. Cronograma o plan de trabajo

Se expresa mediante un gráfico en el cual se especifica las actividades en función del tiempo de ejecución, Arias (2006).

Esta investigación presentará el cronograma mediante un diagrama de Gantt.

Plan de Trabajo

ACTIVIDAD	2014												2015					
	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
Arqueo Bibliográfico																		
Elaboración del Marco Teórico																		
Diseño de los Instrumentos																		
Prueba de los Instrumentos																		
Recolección de Datos																		
Procesamiento de Datos																		
Análisis de los Datos																		
Redacción del Borrador																		
Revisión y Corrección del Borrador																		
Presentación del Informe																		

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Arias, F. (2006). **El Proyecto de Investigación Introducción a la metodología científica**. Caracas: Editorial Texto, c.a.

Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT, 2004). **Imposición al Valor Agregado (I.V.A.) en Venezuela**

Ávila (2006). **Impacto Financiero causado por la retención de I.V.A en los Contribuyentes Especiales de la industria petrolera en el Municipio Lagunilla**. Trabajo de Grado Maestría en Gerencia Tributaria. Universidad Dr. Rafael Bellosillo Chacin. Maracaibo-Venezuela.

Balestrini A., M. (2006). **Cómo se elabora el Proyecto de Investigación**. Folleto Quintana. Caracas.

Chillida, Carmelo (1999) **Análisis e Interpretación de Balances**. Ediciones de la biblioteca - EBUC

Código Orgánico Tributario. (2001). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 37.305, Octubre 17, 2001.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). Gaceta Oficial, 36.870, del 30 de Diciembre de 1999. Caracas.

Diccionario de Finanzas. (2001). Documento en Línea disponible en www.finanzaspersonales.com.co/wf_Diccionario [Consultado 22 de Enero de 2015]

Garay, J. (2004). **Código Orgánico Tributario**. Caracas Ediciones Juan Garay

Hurtado de Barrera, J. (2007). **El Proyecto de Investigación. Metodología de la Investigación Holística**. Caracas: Ediciones Quirón.

Jarach, D. (1998). **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Argentina: Editorial Cangallo

Ley de Impuesto al Valor Agregado. (2007) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.617, Febrero 01, 2007.

Mendoza, B. (2004). **Construcción del Trabajo de Grado**. Universidad Pedagógica Experimental Libertador-UPEL.

Moreno León, José Ignacio (1995). “**El SENIAT como proyecto de Reingeniería del Sector Público**”. Publicado en El Sistema Tributario Venezolano.

Norma de Información Financiera- NIF A-5. Elementos básicos de los Estados Financieros (2006).

Norma Internacional de Contabilidad- NIC-7. Estados de Flujo de Efectivo (2003).

Osuna Romero, Adriana (2010). **Diseño de una Planificación Tributaria y procedimientos de Control Interno en los Contribuyentes Especiales Suministros Eléctricos Sasgo**. C.A. Trabajo de Grado 2010.

Petit, Maribel (2011). **La Auditoría tributaria a efectos de examinar el procedimiento para la recuperación de retenciones del impuesto al valor agregado en los contribuyentes especiales. Caso: Materiales C.A**. Trabajo de Grado 2011. UCLA

Providencia Administrativa N° 0685. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.622, Febrero 08, 2007.

Providencia Administrativa SNAT/2002/1454. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.585, Diciembre 06, 2002.

Providencia Administrativa SNAT/2002/1455. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.585, Diciembre 06, 2002.

Providencia Administrativa N° SNAT/2013-0029. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 40.170. 20 de Mayo de 2013

Providencia Administrativa N° SNAT/2013-0030. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 40.170. 20 de Mayo de 2013

Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (Decreto N° 206). (1999, Julio 09). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 5.363 (Extraordinaria), Julio 12, 1999.

Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. (SENIAT, 2005). Impuesto al Valor Agregado, glosario aduanero y tributario, definiciones básicas, fundamento legal y reglamentario y reseña histórica.

Tamayo, M. (2001). **El Proceso de la Investigación Científica.** México: Editorial Limusa.

Tolosa (2002). **Sistema Tributario en Venezuela.** Documento en Línea disponible en www.gestiopolis.com. Consultado el 15 de Mayo de 2014.

Velásquez Alvaray, O. (1988). **Impuesto al Valor Agregado**. Aspectos Conceptuales. Caracas.

Vielma (2008). **Efectos de la retención del Impuesto al Valor Agregado en los Contribuyentes Especiales, en condición de agentes y sujetos de retención. Caso: Consorcio Servicios de Ingeniería, Mantenimiento, Construcción y Operaciones (SIMCO)**. Tesis para optar al Grado de Especialista en Ciencias Contables, mención tributos, Áreas Rentas Internas. 2008 (ULA)

Villegas, H. (1980). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Argentina: Ediciones de Depalma.