

**UNIVERSIDAD CATOLICA DEL TACHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACION Y POSTGRADO**

**IMPACTO DEL IMPUESTO NO COMPENSADO A
CAUSA DE LAS RETENCIONES DE I.V.A EN LOS
CONTRIBUYENTES ORDINARIOS, MICROEMPRESARIOS**

**Trabajo presentado como requisito para optar al Título de
Especialista en Gerencia Tributaria**

Autora: María Alejandra, Andrade Rojas
Tutor: Abg. Jesús Manuel Oliveros Márquez

San Cristóbal, noviembre de 2012

ÍNDICE

	pp.
Resumen.....	vi
Introducción.....	01
CAPITULOS.....	23
I Régimen de las retenciones de I.V.A. en el ordenamiento jurídico Venezolano.....	23
II Relaciones de los contribuyentes ordinarios respecto a las retenciones de I.V.A.....	49
III Efectos para los contribuyentes ordinarios derivados de la retención de I.V.A.....	59
CONCLUSIONES.....	79
RECOMENDACIONES.....	84
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	85

ACEPTACIÓN DEL TUTOR

Por la presente hago constar que he leído el Proyecto de Trabajo de Grado presentado por **MARÍA ALEJANDRA ANDRADE ROJAS**, para optar al Título de: ESPECIALISTA EN GERENCIA TRIBUTARIA, cuyo título tentativo es: IMPACTO DEL IMPUESTO NO COMPENSADO A CAUSA DE LAS RETENCIONES DE I.V.A. EN LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS, MICROEMPRESARIOS.

Asimismo, hago constar que acepto asesorar al estudiante, en calidad de Tutor, durante el desarrollo del trabajo hasta su presentación final y evaluación.

En San Cristóbal, a los 28 días del mes de Noviembre de 2012.

Abg. Jesús Manuel Oliveros Márquez

C.I. V-5.031.176

San Cristóbal 28 de Noviembre de 2012.

Ciudadana
Dra. Rina Mazuera
Directora de Postgrado
Presente.-

Formalmente presento el Proyecto de Trabajo de Grado titulado IMPACTO DEL IMPUESTO NO COMPENSADO A CAUSA DE LAS RETENCIONES DE I.V.A. EN LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS, MICROEMPRESARIOS, para optar al Título de: ESPECIALISTA EN GERENCIA TRIBUTARIA, que otorga la Universidad Católica del Táchira.

Atentamente,

María Alejandra Andrade Rojas

C.I. V- 16.610.031

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de Tutor del Trabajo de Grado presentado por la ciudadana **MARÍA ALEJANDRA ANDRADE ROJAS**, para optar al Grado de: ESPECIALISTA EN GERENCIA TRIBUTARIA, cuyo título es: IMPACTO DEL IMPUESTO NO COMPENSADO A CAUSA DE LAS RETENCIONES DE I.V.A. EN LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS, MICROEMPRESARIOS, considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación correspondiente.

En San Cristóbal a los 28 días del mes de Noviembre de 2012,

Abg. Jesús Manuel Oliveros Márquez

C.I. V- 5.031.176

**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO**

**IMPACTO DEL IMPUESTO NO COMPENSADO A
CAUSA DE LAS RETENCIONES DE I.V.A. EN LOS
CONTRIBUYENTES ORDINARIOS, MICROEMPRESARIOS**

**Trabajo presentado como requisito para optar al Título de
Especialista en Gerencia Tributaria**

**Autora: María Alejandra Andrade Rojas
Tutor: Abg. Jesús Manuel Oliveros Márquez
Año: 2012**

RESUMEN

El Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), en la actualidad es el único tributo que grava las operaciones de compra y venta de bienes o servicios que deben ser pagados por toda persona natural o jurídica que realice operaciones que se encuentren estipuladas en la ley como hechos generadores de base imponible, por ello, el presente Trabajo se realiza con la finalidad de describir el impacto del Impuesto no compensado a causa de las retenciones de I.V.A. en los Contribuyentes Ordinarios, microempresarios; y como objetivos específicos se propone precisar el régimen de las retenciones de I.V.A. en el ordenamiento jurídico Venezolano, así como también establecer las relaciones de los contribuyentes ordinarios respecto a las retenciones de I.V.A. y determinar los efectos para los contribuyentes ordinarios derivadas de dichas retenciones; se enmarca en una investigación descriptiva bajo el modelo de diseño documental. Por tanto la investigación está sustentada en la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056 del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria publicada en concordancia con el artículo 11 de la Ley del I.V.A., para designar agentes de retención a los sujetos pasivos, distintos a personas naturales, a los cuales el SENIAT califica como especiales.

Descriptores: Retenciones de IVA, contribuyentes ordinarios, microempresarios.

INTRODUCCIÓN

El sistema tributario venezolano, tiene un objetivo preestablecido y común a otros sistemas tributarios del mundo, sufragar los gastos del Estado, a la vez que procura la justa distribución de las cargas, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población¹. En Venezuela existe como organismo principal de las recaudaciones publicas, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (S.E.N.I.A.T)², que crea en un sistema de retención del Impuesto al Valor Agregado, en lo sucesivo lo denominaremos (I.V.A)³ a las entidades calificadas por él, como Sujetos Pasivos Especiales. En razón de dicho sistema los agentes de retención están obligados a sustraer de sus pagos a proveedores, entre el 75% y el 100% del I.V.A generado en las operaciones de compra de bienes o contratación de servicios.

Por lo tanto, la retención no es un pago definitivo, sino el anticipo que conforme lo dispone la norma, el contribuyente ordinario descontará cada mes contra la obligación de pago que le corresponda; por otra parte, si el monto de la obligación tributaria mensual supera al importe que se le ha retenido al contribuyente, simplemente se descuenta la totalidad del impuesto pagado por adelantado y paga en su declaración la diferencia; pero si el monto retenido es mayor a la obligación de pago mensual o cuota tributaria, el contribuyente termina pagando por esta vía más de lo que le correspondería legalmente, generando así un saldo de retenciones no descontadas que podrá traspasar al siguiente período, o más, de seguirse presentando dicha acumulación.

Asimismo, el sistema de retención de I.V.A en Venezuela, presenta dos características fundamentales, la primera, que busca aminorar la evasión

¹ Ver Alexis, Meléndez. Tributación local y la armonización del sistema Tributario Nacional. Barquisimeto 2001.

² Creación del Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENAT), como servicio autónomo sin personalidad jurídica, según Gaceta Oficial N° 35.427 del 23 de marzo de 1994.

³ El Impuesto al Valor Agregado fue creado mediante Gaceta Oficial Ordinaria Nro. 39.147, de fecha 26 de Marzo de 2.009.

tributaria por cuanto sustrae de los contribuyentes evasores un importe por adelantado del impuesto que les correspondería pagar por su propia cuenta cada mes, sin lo cual no sería posible tal percepción para el Fisco Nacional; y la segunda, el pago en exceso del impuesto al que se somete a una gran cantidad de empresas en el país que no son evasoras del tributo afectando así su flujo de caja.

En este orden de ideas vale destacar que los cálculos más conservadores revelan que en promedio, en el caso de empresas intermedias, estarían requiriendo operar con márgenes de rentabilidad superior al 240% ⁴sobre los costos y gastos, para no verse afectadas por el impacto que causa el pago en exceso del I.V.A.

Este nivel de rentabilidad es atípico, incluso en los casos de mayor especulación. Lo anterior supone que la mayor parte de las empresas con producción o comercialización de bienes intermedios, padecen el efecto del pago excesivo del I.V.A, como consecuencia de una alta tasa de retención del tributo, lo cual afecta su flujo de caja y disminuye los porcentajes de liquidez de la misma y podría ocasionar la quiebra o cierre de empresas de este tipo por falta de recursos para su sostenimiento.

Tomando en cuenta las consideraciones anteriores, el propósito de esta investigación es analizar el impacto que causa la no compensación de retenciones de I.V.A. en los contribuyentes ordinarios, microempresarios, determinándose que su capacidad económica se ve afectada por dichas retenciones.

Con respecto a la justificación de la presente investigación, vale resaltar que genera información útil para los contribuyentes ordinarios que se encuentren en la condición de sujeto a retención del impuesto al valor agregado (I.V.A), pues al conocer el impacto que producen estas retenciones

⁴ MRLS y Asociados. (2011)- *Urge reforma del sistema de retención del IVA*. [Disponible en: <http://blogspot.com.gerencia-y-tributos>], [Consulta: 2012, Agosto22].

en las finanzas de las empresas, se podrán considerar para la toma de decisiones y así establecer estrategias que permitan la minimización o reducción de dichos impactos.

A nivel teórico, se basará en la búsqueda de fuentes primarias y secundarias, se consultará las fuentes de Internet, libros, revistas, foros, entre otros, y páginas web del Servicio Especializado Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que tengan relación directa sobre los contribuyentes ordinarios, régimen de retenciones IVA en el ordenamiento jurídico venezolano, relaciones de los contribuyentes ordinarios con respecto a las retenciones, todo esto relacionadas por el proceso de la recaudación del I.V.A.

A nivel práctico servirá de información para los contribuyentes ordinarios que no están sujetos a retención pero que en su condición de proveedores de bienes y servicios pueden tener relaciones futuras con contribuyentes especiales o entes públicos Nacionales, Estadales o Municipales.

A nivel metodológico se aplicará un estudio de naturaleza descriptivo a nivel documental, y constituirá un antecedente para futuras investigaciones, que se desarrollen acerca del tema, sirviendo además de herramienta para los profesionales, empresarios e interesados en materia tributaria, específicamente lo que respecta a las implicaciones de las retenciones del (I.V.A).

Como antecedentes, se enumeran a nivel internacional y nacional los siguientes:

En el plano internacional, Cedeño, Chávez y Palacios (2007)⁵ en

⁵ Cedeño López, Sonia Elizabeth; Chávez López, María Cecilia; y Palacios Coello, Mayra Tatiana (2007). *Análisis tributario del sector industrial del plástico que fabrican fundas al vacío para la exportación y su efecto en el flujo de efectivo por tipo de contribuyente.*

Guayaquil, Ecuador, presentaron sus trabajo titulado: *“Análisis tributario del sector industrial del plástico que fabrican fundas al vacío para la exportación y su efecto en el flujo de efectivo por tipo de contribuyente”*, en el que expone: En la actualidad muchas empresas desconocen los procedimientos de control tributario. De todos los tipos de industrias que funcionan en el Ecuador, se ha especializado este trabajo en el análisis al Sector de la Industria de Plásticos que fabrican Fundas al Vacío para la Exportación y que compran sus materias primas tanto en el mercado local como en el extranjero, este último se importa bajo el Régimen de Depósitos Aduaneros Industriales. Otro problema que se ha podido notar, es que en muchos casos las empresas de este ramo, contratan personas que no están totalmente capacitadas sobre los reglamentos y procedimientos para el pago de tributos, y que además solo tienen una idea general del manejo de Régimen de Depósito Industrial. Estos problemas de falta de conocimiento y capacitación del proceso, ocasionan inconvenientes en el desempeño del trabajo y en otras ocasiones un mal manejo de la información que puede derivar en multas para las Empresas de este sector. Esta industria se enfoca en el abastecimiento de fundas para los mercados de la exportación de Banano y otros productos como por ejemplo: productos congelados. Otra razón para el análisis de este sector es la importancia que esta tomando el mismo con el creciente aumento en las exportaciones tanto de banano como de otros productos, por lo cual es conveniente evaluar cual es la incidencia de los flujos generados por ventas, siendo contribuyentes especiales o sociedades anónimas. Por esto resulta atractivo evaluar los flujos de efectivo de ambos grupos y cómo se ven afectados los mismos por los procesos tributarios de este tipo de industrias.

Iduñate y García (2006),⁶ en México, presentaron su trabajo de grado titulado: “*La estructura del IVA en México*”, en el cual analiza la propuesta del gobierno mexicano de uniformar las tasas impositivas del Impuesto al Valor Agregado (IVA), como parte de las llamadas reformas estructurales. Primero se consideran los antecedentes de esta propuesta y los cambios anteriores a la estructura de tasas de ese impuesto, para que a partir de sus efectos, estimar el probable impacto de la reforma ahora sugerida. Luego se consideran las experiencias internacionales, para analizar las diferencias en evasión en países que aplican una tasa cero o reducida (preferencial) de IVA a alimentos y medicinas, y los que no. Luego se discute la eficiencia de una tasa uniforme de impuestos indirectos en el marco de un modelo teórico de imposición óptima. En el texto sólo se enuncian y se aplican algunos de los resultados de este modelo.

A nivel nacional, en el Estado Mérida, se tiene a Vielma (2008),⁷ cuyo trabajo titulado fue: “*Efectos de la retención del Impuesto al Valor Agregado en los contribuyentes especiales, en condición de agentes y sujetos de retención, caso de estudio: Consorcio “Servicios de Ingeniería, Mantenimiento, Construcción y Operaciones (SIMCO)”*”, en la cual expone: Por la emisión de las Providencias Administrativas N° 1454 y 1455, actualmente N° 056 y 056- A, 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: consorcio SIMCO afectado tanto en su condición de sujeto como agente de retención del I.V.A. por la normativa mencionada

⁶ Iduñate, Alba y García, Pascual (2006). *La estructura del IVA en México*. Trabajo de grado de la Universidad Autónoma Metropolitana – Azcapotzalco. México.

⁷ Vielma Rojas, Vianel María (2008). *Efectos de la retención del Impuesto al Valor Agregado en los contribuyentes especiales, en condición de agentes y sujetos de retención, caso de estudio: Consorcio “Servicios de Ingeniería, Mantenimiento, Construcción y Operaciones (SIMCO)”*. Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales Especialización en Ciencias Contables, Mención: Tributos. Área: Rentas Internas. Mérida, 2008.

anteriormente ya que es contribuyente especial y además presta sus servicios, única y exclusivamente a un ente nacional llamado PDVSA, es por ello que se planteó como objetivo general analizar los efectos de la retención del Impuesto al Valor Agregado en los contribuyentes especiales en condición de agente y sujeto de retención. Caso de Estudio: consorcio “Servicios de Ingeniería, Mantenimiento, Construcción y Operaciones” (SIMCO), utilizando como fuente y técnicas de recolección de datos, las declaraciones de I.V.A. y los estados financieros para los años 2.005 y 2.006, cuestionarios aplicados a la unidad de administración y contraloría interna del consorcio y finalmente la determinación de índices financieros para los años estudiados. En cuanto a los resultados se 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., necesidad de contratación y capacitación de personal especializado en el área tributaria, reducción del plazo de crédito (45 días) otorgado por sus proveedores debido a la declaración y pago del impuesto retenido cada 15 días, consideración de un alto % 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 el consorcio SIMCO.

En Barquisimeto, Medina (2003)⁸, presentó su trabajo titulado: “*La retención de IVA y su impacto en el flujo de caja de los contribuyentes ordinarios (caso una empresa de informática)*”, el cual tuvo como propósito analizar los efectos que produce la aplicación del IVA y en particular la última reforma publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de

⁸ Medina Lucena, Ismar Mercedes (2003). *La retención de IVA y su impacto en el flujo de caja de los contribuyentes ordinarios (caso una empresa de informática)*. Universidad Católica del Táchira, Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado, Vicerrectorado Académico. Dirección General de Investigación y Postgrado. Barquisimeto, Estado Lara.

Venezuela N° 37.585 de fecha 05/12/02, Providencia Administrativa N° 1455 sobre el contribuyente ordinario, cuya entrada en vigencia de esta resolución es en fecha de enero de 2002, se tomó en cuenta una empresa de computación. La naturaleza de esta investigación es de carácter documental, de diseño descriptivo y de campo, obteniendo todos los datos de primera fuente, es decir, de la realidad de la empresa, a través de: la observación directa de las actividades relacionadas con el objeto de estudio, datos de primera mano como son: libros contables, actas de asamblea, declaraciones de impuestos, flujos de caja entre otros. Asimismo se obtuvieron datos de segunda mano como resultado de consultas realizadas a otras investigaciones, bibliografías especializadas, leyes tributarias, artículos tanto de prensa y como de direcciones electrónicas por Internet. Todos estos datos fueron clasificados, ordenados, los cuales se sometieron a un análisis de confrontación o contraste. Una vez realizada la investigación se determinó que en la empresa objeto de estudio, ha influido negativamente lo establecido en la providencia N° 1455 debido a que ha afectado su flujo de caja significativamente, motivado al descenso en las venta, por lo que en algunos casos los contribuyentes han tenido excedente de Crédito fiscal más los montos que le han retenido de IVA los cuales no ha podido aprovechar en vista de su situación financiera. La detracción del setenta y cinco por ciento de sus débitos fiscales ha significado una disminución de una porción de su patrimonio, por lo antes concluido se recomienda que se acelere el proyecto de reforma de esta providencia, debe reformarse porque esta providencia está llevando a la procreación de infractores que han determinado que la aplicación de esta tal como está concebida les afecta sus operaciones mercantiles, les disminuye sus ventas, lo que trae consigo otra serie de consecuencias que podrían desencadenar en un desastre mercantil; la modificación principal que debe hacerse es disminuir el porcentaje de retención, que en la actualidad está muy alto.

También en Barquisimeto, Bohorquez (2003)⁹, presenta su tesis titulada: *“Efectos financieros y administrativos causados por las retenciones del IVA en los contribuyentes especiales”*. La investigación tuvo como objetivo primordial explorar los efectos financieros y administrativo causados por las retenciones del IVA en los contribuyentes especiales, asimismo como objetivos secundarios analizar la disponibilidad de efectivo del contribuyente especial objeto a retención del IVA, Indagar la cultura tributaria de los contribuyentes especiales, caracterizar los efectos económicos causados por las retenciones del IVA y simular escenarios con distintos niveles de proporción de costos y gastos gravables y utilidad neta. El estudio se sustentó metodológicamente en una investigación de diseño exploratoria descriptiva, el tipo de investigación es de campo debido a que la información fue tomada de una realidad. La muestra quedó conformada por 20 contribuyentes especiales del Estado Lara, la escogencia de la muestra se realizó mediante la técnica de muestreo no probabilística intencional. Como técnica de recolección de datos se empleó la observación directa, la entrevista estructurada y se diseñó un instrumento consistente en un cuestionario, el cual constó de preguntas cerradas dicotómicas y elección múltiple. Aplicado el instrumento a la muestra se procedió a graficar los resultados. Posteriormente se hizo el análisis de los resultados de donde se extrajeron las conclusiones, de la cual se derivaron las recomendaciones correspondientes. De este modo la autora del trabajo concluyó que la providencia administrativa que designa a los contribuyentes especiales agentes de retención del IVA vulnera el principio constitucional de la capacidad contributiva ya que las retenciones representan un peso financiero por los gastos ocasionados y por el impacto negativo en el flujo de caja. Por lo que se recomienda a la administración tributaria revisar el porcentaje de

⁹ Bohorquez, Laura. (2003). *Efectos financieros y administrativos causados por las retenciones del IVA en los contribuyentes especiales*. Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado. Decanato de Administración y Contaduría. Barquisimeto, Edo. Lara.

retención establecido, el cual se sugiere debe ser un 50%, al mismo tiempo que los contribuyentes especiales deben considerar el hecho de hacer llegar su preocupación ante la administración tributaria por la violación de sus derechos constitucionales, el cual establece el mismo texto son irrenunciables, sin olvidar el cumplimiento de sus deberes formales.

En lo que respecta al referente teórico, vale mencionar el impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) surge producto de una necesidad histórica puntual, en el año de 1993, como una fuente rápida y efectiva de generar flujo de caja, en virtud de situaciones históricas coyunturales, la principal motivación esgrimida por El Estado es dejar de depender de los ingresos petroleros únicamente, para cuidarse cuando existan las fluctuaciones de los precios del petróleo, se presenta al impuesto como una especie de seguro o respaldo para la finanzas publicas, ya que el gobierno se garantizaría un flujo de caja seguro, rápido y expedito que le permitiría cubrir las necesidades básicas de su estructura administrativa, sufragar de forma el gasto publico que se genera.

A lo largo de los años El Impuesto fue objeto de modificaciones que le permitieron adaptarse a las realidades económicas de Venezuela, pudiendo citarse como referencia histórica las siguientes reformas:

Según Decreto Ley 3.145 del 16 de Septiembre de 1.993, fue promulgado el Impuesto al Valor Agregado, con vigencia diferida para El (01) de Octubre de 1.993, en este decreto se circunscribe la aplicación del Impuesto solo a los Mayoristas con una alícuota establecida en su momento del diez (10) por ciento.

Posteriormente en fecha 27 de Diciembre de 1.993, y según decreto 3.315, con vigencia diferida al 01 de enero de 1.994, se amplía el radio de aplicación del impuesto al valor agregado de solo aplicable a los comercios mayoristas, incluyéndose en el grupo gravable a los comercios dedicados al detal; posteriormente el 02 de febrero de 1.994, por Decreto de la

Presidencia fue dejado sin efecto alguno para los comerciantes al detal la aplicación de la alícuota del Impuesto a sus ventas.

En el mismo período el Gobierno Nacional, en fecha 01 de Agosto de 1.994 deroga formalmente la Ley que creó el impuesto al Valor Agregado (I.V.A) y crea la Ley Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas del Mayor, en Octubre de 1.994, se realiza una reforma parcial al texto de la Ley, aumentándose con posterioridad la alícuota de un 10 por ciento a un 12,5 por ciento.

En Agosto de 1.996, se realiza una modificación parcial del texto de la ley incrementándose la alícuota al 16,5 por ciento, las modificaciones fueron aplicadas por un periodo de tres años, hasta que en fecha 01 de junio de 1.999, en las postrimerías del Gobierno del Dr. Rafael Caldera, fue derogada la Ley que creó el Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor (L.I.C.S.V.M), promulgándose nuevamente la Ley que crea el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) con una alícuota establecida del 15,5 por ciento.

En el año 2.000, fue promulgada por el entonces Congreso Nacional, la reducción de la alícuota impositiva al 14,5 por ciento, entra en vigencia en Agosto de 2.000; con posterioridad el Gobierno Nacional realizo sucesivas modificaciones al texto de la Ley, resaltando las realizadas en fecha 26 de febrero de 2.007, promulgada en la Gaceta oficial Nro. 38.632, donde se realizo una reforma parcial al texto de Ley, con última modificación por disminución del porcentaje de alícuota del Impuesto del 14 por ciento al 12 por ciento, realizada en 26 de Marzo de 2.009.

Las cambiantes condiciones en materia económica que se presentan en Venezuela a partir del año 2.000, le plantea a la administración tributaria la creación de una novísima figura en materia de recaudación fiscal en el sistema Venezolano, que le permita a la administración una recaudación eficiente, eficaz y oportuna del impuesto generado por cualesquiera transacción comercial, surge la necesidad de crear la figura de Retención en

Materia del Impuesto al Valor Agregado, la cual se materializa para el año 2.002, designando como agentes de retención a los entes públicos y los llamados contribuyentes especiales, todo de conformidad con lo establecido en la providencia administrativa Nro. 1454 y 1455, publicada en Gaceta Oficial 37.585, de fecha 5 de diciembre de 2.002, a partir de esta fecha estos contribuyentes están obligados a retenerles por concepto de I.V.A Facturado a todos sus proveedores sea por servicios o por compra de bienes muebles.

En el año 2.005, la providencia antes mencionada fue sustituida por la providencia administrativa 0055 y 0056, publicada en Gaceta Oficial Nro. 38.136 de fecha 28 de febrero de 2.005; en esta providencia administrativa encontramos la inclusión de nuevos actores como agentes de retención, la incorporación del Banco Central de Venezuela (BCV); se ahonda en los casos en los que se debe retener el 100 por ciento de los impuestos causados (art.7).

Todo este proceso de retenciones por parte de los actores privados dentro del sistema tributario, se da desde el momento que se designan como agentes de retención y solidariamente responsables a los contribuyentes especiales, quienes están en la obligación de emitir un comprobante de retención que será entregado en su momento a sus proveedores de bienes o servicios, quedando obligado el contribuyente especial a llevar sistemático y consecutivo de cada una de las transacciones que generan el hecho imponible y que son objeto de interés para la administración tributaria.

El Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), en la actualidad es el único tributo que grava las operaciones de compra y venta de bienes o servicios que deben ser pagados por toda personal natural o jurídica que realicen operaciones que se encuentren estipuladas en la ley como hechos generadores de base imponible; doctrinariamente Cosciani C., establece:

El impuesto al valor agregado se paga en todas las etapas de la producción, pero no tiene efecto acumulativo, pues el objeto de la imposición no es el valor total del bien sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa de la producción y distribución, desde la materia

*prima hasta el producto terminado, y como las sumas de valores agregado en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponden a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, el impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones.*¹⁰

Dentro del sistema tributario venezolano, y del antes mencionado impuesto al valor agregado (I.V.A) específicamente, encontramos la existencia de los llamados sujetos pasivos, que se pueden conceptualizar como “la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o responsable”, entendiéndose entre los juristas que la condición de contribuyente puede recaer sobre personas naturales, jurídicas o la colectividad, que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y disfruten de una autonomía funcional.

Los sujetos pasivos son conocidos en la doctrina también como contribuyentes y vienen a ser las personas obligadas al cumplimiento de la obligación tributaria, clasificándose en contribuyentes o responsable, doctrinariamente se conoce al contribuyente como aquella persona natural o jurídica que es deudor por cuenta propia, lo cual se encuentra en el artículo 22 del C.O.T que establece lo siguiente:

Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible, dicha condición puede recaer:

- 1).- En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según Derecho privado.*
- 2).- En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de Derecho.*
- 3).- En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.*¹¹

Los contribuyentes están obligados al cumplimiento de los deberes formales y al pago del tributo, y los responsables están obligados por cuenta ajena y de conformidad con lo establecido en el artículo 25 del Código Orgánico Tributario, el cual contiene: “*Artículo 25: Responsable son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley cumplir las obligaciones atribuidas a los*

¹⁰ *El impuesto al valor agregado.* Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1967.

¹¹ Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial Ordinaria Nro. 37.305, de fecha 17 de Octubre de 2.001.

*contribuyentes*¹²

En una primera etapa el I.V.A fue recaudado, dirigido y administrado por la Administración Tributaria, con posterioridad y motivado al crecimiento de la economía, la administración llegó a un punto que se le dificultaba contar con un manejo eficiente de los recursos que ingresaban y de su control posterior, fue necesaria la implementación de nuevas formas de ejercer la recaudación de una manera efectiva y expedita, que le permitiera a la administración central contar con el flujo de recursos necesarios para su normal desenvolvimiento y con el adicional de que esos agentes externos de recaudación serían solidariamente responsables ante ellos, de las consecuencias de un mal manejo de los procesos de recaudación.

Por tal motivo estos contribuyentes denominados responsables son también conocidos o se manejan bajo la categoría de Contribuyentes Especiales, podemos conceptualizar a los Contribuyentes Especiales a todas aquellas personas naturales o jurídicas, que por sus altos niveles de ingresos, estructura administrativa, desenvolvimiento dentro del sistema tributario, adquieren de pleno derecho la categoría de agente de retención o de percepción, que han sido designados por la ley o por la administración previa autorización legal por sus funciones públicas o en razón de sus actividades privadas.

Entendiéndose como retención la facultad que le corresponde a un tenedor de una cosa ajena para conservar la posesión de la misma, hasta que la misma sea consignada, el Diccionario de Contabilidad y Finanzas (1.999) la define como "...La parte que se reserva de un haber, renta o ganancia con el fin de garantizar el cumplimiento de ciertas obligaciones...", se puede decir que la retención es el pago anticipado a un tercero, quien será el responsable del cumplimiento de la obligación, éste responsable

¹² Op. Cit. Artículo 25

deberá enterar ante el fisco lo retenido en los plazos establecidos en el calendario de contribuyentes especiales diseñado por la administración tributaria; ahora bien, para la Administración Tributaria estos contribuyentes tienen un carácter muy valioso, por que contribuyen a la recaudación anticipada de los impuestos (retenciones).

Como bases legales, se presentan las disposiciones previstas en la normativa que sustenta el presente trabajo de investigación desde el punto de vista legal, atendiendo al orden jerárquico correspondiente, por lo que se inicia con la Constitución Bolivariana de la República de Venezuela, posteriormente el Código Orgánico Tributario, la Ley de Impuesto al Valor Agregado, el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y por último las Providencias N° SNAT/2005/0056 y SNAT/2005/0056-A.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, es el fundamento legal de la obligación que tenemos todos los contribuyentes para con el sistema tributario Venezolano, tiene su fundamento en el artículo 133 de la Constitución Nacional¹³, que establece: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”, que se encuentra plenamente desarrollado Sección Segunda, Capítulo II, Título IV de la Constitución, en su artículo 316, que establece lo siguiente:

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.

Es decir que el artículo 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, ni 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

¹³ Publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria Nro. 5453 de fecha 24 de Marzo del Año 2.000.

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. (...) En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

En este artículo 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.

Asimismo toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley¹⁴.

Con respecto a la reforma del 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 Nº 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 aplicarán en forma supletoria a los tributos de los estados,

¹⁴ Ob. Cit Art. 317

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.¹⁵

Este artículo 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.

Asimismo en el Código Orgánico Tributario podemos encontrar las facultades y funciones que posee la administración tributaria tal y como se encuentra establecido en su artículo 121: “... *La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la Ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos, y en especial: 1.- Recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios...*”¹⁶

En cuanto a la responsabilidad directa de los agentes de retención o de percepción el artículo 27 señala lo siguiente:

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.¹⁷

A tal efecto, la Ley que regula el Impuesto al Valor Agregado, establece en su 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*

¹⁵ Gaceta Oficial Ordinaria Nro. 37.305 de fecha 17 de Octubre de 2.001.

¹⁶ Gaceta Oficial Ordinaria Nro. 37.305 Ob. Cit.

¹⁷ Art 27, Código Orgánico Tributario.

*establecido en esta Ley...*¹⁸

Estos principios aquí establecidos tanto de rango Constitucional, legal o reglamentario, se encuentra extensamente desarrollados por la administración tributaria de conformidad con lo aquí estipulado en las providencias correspondientes, a tal efecto, podemos tomar como fundamento del presente trabajo de investigación lo contenido en la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A en la cual se establecen los lineamientos en materia de retención, a tal efecto en su artículo 1 encontramos lo siguiente:

*Artículo 1: "Se designan agentes de retención del impuesto al valor agregado a los entes públicos nacionales, estatales y municipales por las adquisiciones de bienes muebles y las recepciones de servicios gravados que realicen de proveedores que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto."*¹⁹

La antes mencionada providencia desarrolla cada uno de los principios que regulan el proceso tributario, a tal efecto, en su artículo 6, se encuentra establecido en términos porcentuales que para él día de hoy es el 75 por ciento del impuesto causado, y dado el caso de no cumplirse con las formalidades establecidas en la misma providencia deberá retenerse el 100 por ciento del impuesto causado, todo de conformidad con lo establecido en su artículo 7.

Igualmente es necesario la definición una terminología básica, importante para la investigación, ya que algunos autores han concebido como se menciona:

a) Agente de retención, es la persona natural o jurídica que le retiene al contribuyente una alícuota para la contribución fiscal de forma anticipada. Manuel Ossorio, la define como:

Personas físicas o Jurídicas a quienes la autoridad o la ley han encomendado la obligación de

¹⁸ Gaceta Oficial Ordinaria N° 38.632 del 26 de febrero del año 2007.

¹⁹ Publicada en Gaceta Oficial Nro. 38.136 de fecha, 28 de febrero de 2.005, reimpressa por error material conforme consta en Gaceta Oficial nro. 38.138 de fecha 17 de Mayo de 2.005.

*retener la parte de la retribución que los contribuyentes deben abonar para el pago del impuesto. El caso típico es el de los empleadores con respecto a las retribuciones que abonan a sus empleados. En el Derecho Laboral, algunas legislaciones establecen el deber de los patronos de retener una parte de las retribuciones para su ingreso a determinadas obras sociales e instituciones de previsión, o en concepto de cuotas a los sindicatos profesionales.*²⁰

Por lo tanto, es el responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen.

b) Alícuota: parte incluida un número entero de veces en un todo proporcional. Manuel Osorio dice que es: *“La parte contenida exactamente cierto número de veces en un todo, como 3 en 9. Si no, se llama alicuanta, como 5 en 13”*.²¹

c) Anticipado: es un ingreso obtenido con anterioridad para contribuir con los pagos fiscales del estado y dirigidos a cubrir el costo del servicio público; es decir, *“Se aplica al hecho o circunstancias que sucede o se da antes del tiempo previsto”*²²

d) El Código Orgánico Tributario es una pieza del sistema jurídico que establece las reglas que sirven de normas fundamentales aplicables a los tributos nacionales y las reglas jurídicas derivadas de ello; en su artículo 1, establece su objeto: *“...cuyas disposiciones de este Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de esos tributos”*.²³

e) Comprobante de retención: comprobante que están obligados a emitir los agentes de retención a los contribuyentes, por cada retención de impuesto que le practican, en el cual va indicado entre otras cosas el monto retenido. La emisión y entrega del comprobante de retención corresponderá

²⁰ *Diccionario de Ciencias Jurídicas y Políticas*. Argentina, Editorial Heliasta. 2000. p. 12.

²¹ *Diccionario de Ciencias...* Ob. Cit., p. 78.

²² *Diccionario de la Lengua Española*. España: Larousse Editorial, S.L. 2007., p. 96.

²³ Código Orgánico Tributario. Art. 1. *Gaceta Oficial N° 37.305*, de fecha 17 de Octubre de 2001, p. 3.

a cada organismo ordenador de compromisos y pagos en los casos de órdenes de pago gracias directamente contra la Cuenta del Tesoro.²⁴

f) Contribuyente: son los sujetos pasivos sobre quien recae la obligación de abonar a un impuesto conforme a la ley.

*El sujeto pasivo de la obligación tributaria es aquél que efectivamente entera al Estado el monto de su deuda o prestación tributaria, aún sin ser su verdadero deudor, en virtud de que respecto de él no se configuró el hecho generador del tributo.*²⁵

El ejemplo más típico de esta categoría de sujetos pasivos o contribuyentes, son los llamados responsables; es el caso de los Agentes de Retención, que, en ejecución de un mandato legalmente previsto, sustituyen al sujeto pasivo principal en lo tocante al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin ser ellos mismos los deudores de dichas obligaciones. Igualmente el sujeto pasivo es aquél respecto de quien se ha producido el hecho generador del tributo, resultado por tanto deudor del mismo, tal caso es el sujeto que ha obtenido una renta o que ha recibido una donación, o que ha importando una mercancía.

g) Enterar: es la obligación que tiene el contribuyente de informar al ente administrativo de los descuentos realizados a los otros contribuyentes. Por ello para enterar el impuesto *“El agente de retención deberá enterar lo retenido en una oficina receptora de fondos nacionales.”*²⁶ A tal efecto, se deberá emplear los formularios que emite la Administración Tributaria para personas naturales residentes y para personas jurídicas, domiciliadas y no domiciliadas.

h) El Hecho Imponible es el elemento generador de la obligación

²⁴ Providencia N° 0056 de fecha 27/01/2005, Art. 20. Parágrafo único.

²⁵ Universidad Nacional Abierta. *Sistemas Tributarios*. Módulo III, IV. Administración y Contaduría. Caracas, Venezuela. 1993, p. 77.

²⁶ Seminario de Aspectos Legales. *Impuesto sobre la renta en materia de retenciones*. Caracas, Venezuela, Domingo 17 de Junio de 2007. Disponible en: www.margaraspectoslegales.blogspot.com/2007/06/impuesto-sobre-la-renta. [Consulta: 2012, junio 2].

tributaria, se define como: “*Presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley configuradora de cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.*”²⁷ Asimismo, en los negocios, cualquier acto o que tenga naturaleza jurídica o que esté referido a la economía de la persona, pone de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

i) El Impuesto son aquellos tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho punible está constituido por negocios, acto o hecho de naturaleza jurídica o económica. A título de recapitulación, se define como:

*Aquella prestación de dinero o en especie, que se le exige a las personas naturales o a las personas jurídicas de Derecho Privado o de Derecho Público, en consideración de su capacidad tributaria, sin que exista, por parte del sujeto activo de la potestad tributaria que lo exige, y en relación al sujeto pasivo, una contraprestación específica, está presente en el caso de las tasas y las contribuciones especiales.*²⁸

j) Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.): impuesto al valor agregado, es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en forma prevista en la ley, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por personas naturales o jurídicas.

k) Obligación Tributaria: Es aquella obligación que surge entre el estado que es el sujeto activo y los contribuyentes o responsables que son el sujeto pasivo, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley.²⁹

l) Tributo: es el recurso que el estado obtiene por medio de la coacción que nace de su poder de imperio en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines. Asimismo, “Potestad Tributaria”, “Potestad Impositiva” y “Soberanía Tributaria”, “Poder Fiscal”, “Poder de Imposición”, “Poder Tributario”; todas ellas han sido expresiones

²⁷ Diccionario de Economía y Finanzas. *La Gran Enciclopedia de Economía*. Disponible en: www.economía48.com. [Consulta: 2012, Junio 01].

²⁸ Universidad Nacional Abierta. *Sistemas Tributarios*. Módulo III, IV. Administración y Contaduría. Caracas, Venezuela.1993, p. 81.

²⁹ Código Orgánico Tributario, *Gaceta Oficial Nº 39.127* del 26 de Febrero 2009. Art.13. Título II de la Obligación Tributaria.

que los distintos autores han utilizado, para aludir al poder del Estado en ejercicio del cual aquél crea tributos, Florencio Contreras Quintero, dice al respecto que son:

*Prestaciones obligatorias que le son exigidas a los particulares en virtud de una ley y cuya recaudación se destina a la satisfacción de los fines del propio Estado. (...) El origen de la Potestad Tributaria se ha dicho que se encuentra en la soberanía Política del Estado, pudiendo entenderse por tal, el carácter supremo de un poder que no admite ningún otro ni por encima de él ni en concurrencia con él.*³⁰

Entonces los tributos fueron creados en virtud del ejercicio de la potestad tributaria que tiene atribuida un ente público determinado, y en consecuencia, la voluntad individual de los particulares no tiene ningún papel que jugar en el proceso de creación de los mismos, por ello los tributos son aquellas prestaciones, comúnmente en dinero, que son debidas, por mandato expreso de la Ley, a un ente público, y las cuales tienen como finalidad, la de proporcionarle los medios necesarios a objeto de cubrir las necesidades generales.

Como objetivos, se presenta el objetivo general de la investigación que está referido a: “Describir el impacto del Impuesto no compensado a causa de las retenciones de I.V.A. en los Contribuyentes Ordinarios, microempresarios; y como objetivos específicos se propusieron: 1.-Precisar el régimen de las retenciones de I.V.A en el ordenamiento jurídico Venezolano; 2.- Establecer las relaciones de los contribuyentes ordinarios respecto a las retenciones de I.V.A.; y 3.-Determinar los efectos para los contribuyentes ordinarios derivadas de la retención de I.V.A.

Para lograr esto es necesario plantearse las siguientes interrogantes: ¿Cómo está estructurado el régimen de las retenciones de I.V.A en el ordenamiento jurídico Venezolano?; ¿Qué relación tienen los contribuyentes Ordinarios con respecto a las retenciones? y determinar ¿Qué efecto tienen

³⁰ Disquisiciones Tributarias. Universidad de Los Andes, Mérida, 1969, p. 15. En: Universidad Nacional Abierta, *Sistemas Tributarios* Módulo III, IV. Administración y Contaduría. Caracas, Venezuela.1993, p. 57.

para los antes mencionados contribuyentes?

La metodología es considerada como el estudio o manera de llevar a cabo algo, es el área del conocimiento que estudia los métodos generales de las disciplinas científicas, se deriva de la palabra método, que consiste en el modo o manera de preceder o hacer alguna cosa. Hurtado (2007)

El marco metodológico consiste en el aporte 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 utilizara para lograr los objetivos que se ha propuesto en la investigación.

En cuanto a los tipos de investigación, se tomaron dos de las clasificaciones expuestas por Arias (2006): 1. Según el nivel, y 2. Según el diseño. El nivel para el presente estudio se enmarca en una investigación de tipo descriptiva en virtud de los objetivos propuestos que se han planteado y la identificación de un cuerpo de características sobre los impactos de las retenciones de impuesto al valor agregado. En tal sentido, la investigación descriptiva de acuerdo a lo expresado por Arias (2006) “consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento” (p.24).

El diseño de la investigación según Balestrini (2002) “permite no sólo observar sino recolectar los datos de la realidad objeto de estudio en un ambiente cotidiano, para posteriormente analizar e implementar los resultados de estas indagaciones” (p. 131). De acuerdo a los objetivos formulados, se aplicará un diseño documental por cuanto se llevará a cabo “un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios” (Arias, 2006, p.25); es decir, de datos registrados en fuentes secundarias como fuentes electrónicas, publicaciones periódicas y otras documentaciones de interés para el estudio.

CAPITULO I

RÉGIMEN DE LAS RETENCIONES DE I.V.A EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO

El plano tributario tiene competencia en el Poder Público Nacional, el artículo 156, numeral 12 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, contempla “...*el valor agregado.*”, que en la Constitución de 1961 no lo contemplaba aunque fue promulgado durante su vigencia; ahora bien, el poder jurídico que se destina para los Estados, es de competencia del Poder Público Estatal según lo ordenado por el numeral 4 del artículo 164, de la Constitución, “*La organización, recaudación, control y administración de los ramos tributarios propios, según las disposiciones de las leyes nacionales y estatales*”.

Así se cumple la materia propia de la Administración Tributaria: se organiza, recauda, controla y administra, pero el residuo que queda para los Estados que según Allan Brewer-Carías “*es casi inexistente, y sólo un esfuerzo imaginativo puede contribuir a identificar materia concurrentes o residuales a favor de la competencia de los estados*”,³¹ y luego las reservadas al Poder Público Municipal, para ello el artículo 168, establece que el Municipio goza de personalidad jurídica y autonomía: “...3º *La creación, recaudación e inversión de sus ingresos...*”;

También el artículo 178 de la Carta Magna prevé la competencia sobre la administración de los intereses y la gestión de las materias que se le imputan en cuanto a la vida local, ordenación y promoción del desarrollo económico y social, dotación y prestación de servicios públicos domiciliarios, entre otros; y en el artículo 179 dicta la competencia sobre las rentas

³¹ Brewer-Carías, Allan. *Introducción al Estudio de la Organización Administrativa Venezolana*. Caracas, Venezuela, 1984, p. 303.

municipales e ingresos por concepto de actividades económicas y otro tipo de impuestos.

Siguiendo este orden de ideas, el sistema tributario debe entenderse 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. Villegas establece que el mismo “...*está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país determinado. Los estudios sobre el sistema tributario se realizan con el objeto de estudiar el conjunto de tributos de un país.*”³²

Con base a lo anterior, el plano de las rentas comprende espacios muy amplios, que hacen imposible una salida para el establecimiento de tributos propios. “*Solamente el resquicio de los impuestos a la fabricación y al consumo, comporta un hecho susceptible de ser apropiado por las entidades federales como tributos propios*”.³³ las precitadas disposiciones, consagra constitucionalmente la figura de la autonomía local, de la que se deriva la autonomía financiera de los Estados y Municipios, la cual permite la recaudación de los impuestos asignados por los contribuyentes dentro de las limitaciones previstas en el ordenamiento jurídico legal.

En este capítulo se presenta el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava la enajenación de bienes muebles, prestación de servicios y la importación de bienes aplicables en todo el ámbito nacional, que deberán pagar tanto las personas naturales como jurídicas, entes públicos o privados sujetos a la Ley del IVA; las retenciones del IVA en el ordenamiento jurídico venezolano, según la providencia administrativa N° 0056; y las sanciones que establece el Código Orgánico Tributario (C.O.T.)³⁴

³² Villegas Héctor. *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, buenos Aires, Ediciones Depalma., 1992, p. 513.

³³ Brewer-Carías, Allan. *Introducción... Ob. Cit. p. 363*

³⁴ Código Orgánico Tributario (2009). *Gaceta Oficial N° 39.127 de fecha 26 de Febrero de 2009. Caracas, Venezuela. Art. 93 y siguientes.*

Impuesto al Valor Agregado IVA

Actualmente en Venezuela se aplica el Impuesto no petrolero, como es el impuesto al valor agregado (I.V.A.) y recibe este nombre porque grava el valor añadido en cada etapa en la circulación de los bienes, desde su producción o importación hasta que llega al consumidor. El valor a que se refiere es el valor mercantil el cual se expresa en la factura de venta.

El Impuesto al valor agregado es un gravamen sobre las ventas que se aplica al valor que se aumenta a un producto o servicio cada vez que cambia de manos, es decir, la cadena de comercialización. La Ley de Impuesto al Valor Agregado en su artículo 1º señala:

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 imposables en esta Ley³⁵.

En lo que respecta a la enajenación es la acción y efecto de pasar o transferir a otro el dominio de una cosa o algún derecho sobre ella, en este caso bienes muebles siendo este hecho de origen voluntario o legal; es decir, la venta de bienes muebles corporales, incluidas la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de muebles realizados por los contribuyentes de este impuesto; igualmente incluye a todo tipo de importaciones de bienes muebles.

Luego, la transmisión de propiedad de bienes muebles realizada a título oneroso, cualquiera sea la calificación que le otorguen los interesados, así como las ventas con reserva de dominio; las entregas de bienes muebles que conceden derechos análogos a los de un propietario y cualesquiera otras

³⁵ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, *Decreto 5.212*, dictado en base a Ley Habilitante publicada en G.O. 38.617 del 01 de Febrero 2007.

prestaciones a título oneroso mediante la cual el mayor valor de la operación consiste en la obligación de dar bienes muebles, es lo que se entiende por venta de bienes muebles.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, indica que los bienes muebles, son los que pueden cambiarse de lugar, bien por sí mismos o movidos por una fuerza exterior, siempre que fuesen corporales o tangibles, pero que excluye a los títulos valores; igualmente se pueden desincorporar los bienes muebles o retirar; a los bienes muebles se les puede dar salida del inventario de productos destinados a la venta, efectuada por los contribuyentes ordinarios con destino al uso o consumo propio, bien sea por parte de los socios, directores, personal empleados, o a cualquier otra finalidad que se tenga destinada, tales como rifas, mediante sorteos, o promocionarlos para obtener publicidad de forma gratuita; es decir cualquier otra disposición de los bienes muebles distinta al medio de venta o entrega a título oneroso.

También constituirá el hecho imponible el retiro o desincorporación de bienes representativos del activo fijo del contribuyente, cuando éstos hubiesen estado gravados al momento de su adquisición. Se consideran retirados o desincorporados y, por tanto, gravables, los bienes que falten en los inventarios y cuya salida no pueda ser justificada por el contribuyente, a juicio de la Administración Tributaria.

Como tampoco constituirá un hecho imponible con respecto al retiro de los bienes muebles, cuando éstos sean destinados a ser utilizados o consumidos en el objeto, giro o actividad del negocio, a ser trasladados al activo fijo del mismo o a ser incorporados a la construcción o reparación de un inmueble destinado al objeto, giro o actividad de la empresa.

En cuanto a los servicios se refiere, el contribuyente ordinario puede realizar cualquier actividad independientemente en la que sean principales sus obligaciones, pues a los servicios prestados pueden ser contratos de

obras mobiliarias e inmobiliarias, incluso cuando el contratista aporte el mismo sus propios materiales; también se incluye a los suministros de servicios públicos como: agua, electricidad, teléfono y aseo.

Se suman a los servicios sujetos al Impuesto al Valor Agregado, los contratos de arrendamientos de bienes inmuebles con fines distintos al residencial y cualesquiera otra cesión de uso, a título oneroso, de tales bienes o derechos, los arrendamientos o cesiones de bienes muebles destinados a locales comerciales constituidos como compañías; así como también los arrendamientos o cesiones para el uso de bienes incorporeales como marcas, patentes, derechos de autor, obras artísticas e intelectuales, proyectos científicos y técnicos, estudios, instructivos, programas de informática y demás bienes comprendidos y regulados en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica.

Vale resaltar que en el arrendamiento de inmuebles, aunque los contengan, adheridos permanentes o no, muebles, equipo, maquinarias o instalaciones, no constituye hecho punible.

Ahora, con respecto a las obras por contrato como hecho imponible incluye el contrato de confección de obra material mueble en que las partes se obligan mutuamente: una a efectuar la obra material mueble y la otra a pagar por ella un precio determinado; igualmente incluye el contrato de instalación o confección de bienes especiales que contiene elementos adheridos en forma permanente a ese inmueble construido y que son necesarios para que éste cumpla cabalmente con la finalidad específica para la que se construyó, tales como ascensores, calefacción, tanques, piscinas, aire acondicionados, equipos del jardín y estacionamientos, entre otros.

Dentro de esta clasificación a ser gravados, se puede mencionar también los contratos de construcción indicados para la confección o edificación de una obra material inmueble que se adhiera a un terreno o predio y que formen parte de una obra de arquitectura o ingeniería civil

como: urbanización de terrenos, confecciones de red de aguas blancas, aguas negras, pavimentación o reparación de carreteras, transformar o reparar un edificio, oficinas, locales comerciales, entre otras obras semejantes.

Serán también de suma importancia los contratos de construcción por administración, que constituye una prestación de servicios en el cual la empresa constructora ejecuta la obra, recibiendo los materiales de quien la encarga o adquiriéndolos por cuenta de éste pactándose una remuneración por el trabajo de ejecución. Por ende quedan comprendidos dentro del concepto de servicios los contratos de obras mobiliarios e inmobiliarios, incluso cuando el contratista aporta los materiales para la confección de la obra.

Con base a lo anterior, los contratos antes descritos, incluyen servicios gravados con el impuesto en cuanto a confección o ejecución por el mismo prestador del servicio bajo su dirección, de una obra material mueble o inmueble, con materiales aportados por quien encarga la obra o por quien la ejecuta. En este último caso y por disposición expresa de la Ley se trata de la prestación de un servicio y no de la venta de un bien inmueble.

Igualmente, califica como contratos dentro de la Ley del IVA, en el artículo 3 como “los negocios jurídicos u operaciones”, lo que significa en el argot principal toda clase de contratos, tales como ventas, permutas y cualesquiera pactos entre las personas que den origen a derechos y obligaciones ente ambas partes; una venta, un arrendamiento, hasta una simple manicure, son negocios jurídicos porque producen derechos y obligaciones. Por tanto, se define como negocio jurídico en la moderna literatura jurídica:

Se da este nombre a todo acto voluntario y lícito realizado de conformidad con una norma jurídica que tenga por finalidad directa y específica crear, conservar, modificar, transferir o

*extinguir derechos y obligaciones dentro de la esfera del Derecho Privado.*³⁶

Prosiguiendo con los servicios anteriormente señalados, califican dentro del ramo, las actividades de lotería, distribución de billetes de lotería, bingos, casinos y demás juegos de azar; así como también actividades realizadas por clubes sociales y deportivos, ya sea a favor de los socios o afiliados que concurren para conformar el club o de terceros. No califican como servicios las actividades realizadas por los hipódromos, ni las actividades realizadas por las loterías oficiales del Estado.

Es decir, todos los servicios efectuados por parte de las personas naturales o jurídicas es deducible el I.V.A.; la prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior; el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad mercantil; la venta de exportación de bienes muebles corporales y la exportación de servicios; y en general, también constituyen aspectos materiales de los hechos imponible.

Por ende, la prestación habitual de servicios independientemente que se realice en el país, y a la cual la Ley IVA dice que es: *“a título oneroso’ lo cual quiere decir que no se trate de servicios gratuitos sino a cambio de un pago”*,³⁷ lo que equivale a decir que el título oneroso lo causa la adquisición de cosas o derechos a cambio de una equivalencia económico-jurídica, *“como en la compra (precio por cosa), en la permuta (cosa por cosa), y en el cambio de moneda extranjera (dinero por dinero)”*.³⁸

Es así como la Ley del IVA señala la definición de ventas, sumamente amplia para que no se quede nada sin gravar, es por ello que la doctrina

³⁶ Ossorio, Manuel, *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. Argentina*, Editorial Heliasta, Argentina, 2000, p. 643.

³⁷ Garay, Juan y Miren Garay, *Ley del IVA 2007, comentada y con índice alfabético de la Ley y del Reglamento, casos prácticos*, Caracas, Venezuela: Ediciones Corporación AGR. S.C., 2010, p. 55.

³⁸ Ossorio, Manuel, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, políticas y sociales. Argentina*, Editorial Eliasta, 2000, p. 977.

tributaria ha destacado la naturaleza y características del IVA, conceptualizando el impuesto a las ventas, Medina, dice:

*“Un impuesto a las ventas de múltiples etapas, pero no acumulativo y sin efecto de piramidación, que asume como hecho imponible la venta de mercaderías y la prestación de servicios y como base de medición, el valor Agregado por cada empresa interviniente, desde la producción primaria hasta la última venta al consumidor final”.*³⁹

Entre los casos prácticos sobre la aplicación del Impuesto al valor agregado, que cita Garay (2010)⁴⁰ es el siguiente:

Una mercancía tiene un valor, por ejemplo, el metro cúbico de madera supongamos que vale BsF 1.000. Pero al transformarse en muebles, su valor se ha multiplicado. Y al llevar estos muebles desde la fábrica a un comercio situado en una zona céntrica de la ciudad, los muebles adquieren más valor pues se hacen más vendibles. Así pues la madera que originalmente valía Bs. 1.000 se ha transformado en unos muebles que en la fábrica ya valen Bs.F 3.000 y luego, al venderse al minorista, vuelven a aumentar de precio.

Esto refleja que el bien adquirido al pasar de uno a otro en la comercialización va en aumento desde la transformación de la materia prima, se ha ido agregando un valor a la mercancía y es sólo sobre este valor agregado que recae el impuesto. Por tanto se dice que el IVA es un impuesto indirecto⁴¹ porque el comerciante lo traslada al consumidor, al contrario del impuesto sobre la renta, el que no puede trasladarse.

Por ende, el valor es gravado a los bienes desde su producción o importación hasta que llega a manos del consumidor, Bernal expone el siguiente ejemplo:

Un importador debe pagar IVA en el momento de nacionalizar la mercancía; luego, cuando se la vende a los mayoristas, traslada dicho impuesto aplicándolo al monto de la venta. En la contabilidad de la empresa se deben llevar dos cuentas. Una deudora denominada “Crédito fiscal” donde se registra el IVA pagado en el momento de la adquisición de los bienes o la recepción del servicio, y otra denominada “Débito fiscal”, donde se registra el IVA cobrando a

³⁹ Medina Lucena, Isamar, *La retención de IVA y su impacto en el flujo de caja de los contribuyentes ordinarios. Caso: una empresa de informática*. Universidad Católica del Táchira. Especialidad en Gerencia Tributaria. 2003, p. 18.

⁴⁰ Garay, Juan y Miren Garay, *Ley del IVA 2007, comentada y con índice alfabético de la Ley y del Reglamento, casos prácticos*, Caracas, Venezuela: Ediciones Corporación AGR. S.C., 2010, p. 39.

⁴¹ Ley del IVA (2007). G.O. 38632 del 26 de Febrero de 2007. Art. 31.

*los clientes en el momento de la venta.*⁴²

Es decir, la diferencia entre ellas, cuando es mayor la cuenta acreedora, da lugar al pago al fisco. Si la diferencia es deudora, se considera crédito acumulado para el siguiente período fiscal. Por tanto, se plantea que el impuesto retenido por los agentes de retención en virtud de la norma establecida en su artículo 11 de la Ley de IVA, constituirá para ellos un crédito fiscal, como se dijo anteriormente, el cual se deducirá en el mismo período en que se sucede la imposición de la operación y a su vez se deberá pagar el débito fiscal a la Administración Tributaria en el plazo que corresponda al de la emisión de la factura.

Siguiendo este orden de ideas, la naturaleza del impuesto indirecto del tributo establecido en la Ley del IVA, el denominado crédito fiscal sólo constituye un elemento técnico necesario para la determinación del impuesto establecido en la Ley y sólo será aplicable a los efectos de su deducción o sustracción de los débitos fiscales a que ella se refiere.

Asimismo, el Código Tributario trata de los créditos que los contribuyentes pueden tener contra el mismo Fisco, bien por haber pagado impuestos que no se debían o porque se les retuvo un impuesto sobre la renta excesivo. El citado Código da facilidades para que el contribuyente afectado pueda resarcirse, sea solicitando el reintegro, cediendo el crédito tributario a un tercero o bien compensándolo con sus propias deudas tributarias.

El artículo 31 de la Ley del IVA no permite ninguna de las compensaciones o reintegros. Cuando se tiene un crédito fiscal por IVA la única forma de recuperar el impuesto soportado en las facturas de compra es descontándolo de los IVA que se tengan que depositar en el banco a la

⁴² Bernal Niño, Mireya, *Contabilidad, sistema y gerencia*. Colección Minerva. El Nacional, Caracas, 2004, p. 41.

orden del Fisco. Pero en el caso que no se tengan impuestos para depositar por estar exento, no puede cobrarse el crédito fiscal, como tampoco se puede transferir a otro contribuyente, sólo en el caso que sea una empresa exportadora. Asimismo el artículo 41 de la Ley del IVA indica que el crédito fiscal no es transferible, porque el derecho a deducir el crédito fiscal al debido fiscal es personal de cada contribuyente ordinario y no podrá ser transferido a terceros, excepto en el supuesto que se tratare de fusión o absorción de sociedades, en cuyo caso el resultante de la fusión gozará del remanente del crédito fiscal que le correspondía a las sociedades fusionadas o absorbidas.

Igualmente 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, un ejemplo vivo son las empresas mixtas que regula la Ley Orgánica de Hidrocarburos, cuyas empresas serán asimiladas a los contribuyentes ordinarios exportadores, a los efectos de la aplicación del régimen de recuperación de créditos fiscales, cuando venden hidrocarburos naturales efectuados en el país a Petróleos de Venezuela, S.A. o a cualquiera de sus empresas filiales.

Régimen de Retenciones del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)

Los hechos imponible son diversos y rigen los actos de la vida económica de un país, que deberán ser englobados como sujetos a gravamen; así la Providencia Administrativa SNAT/0056 establece la designación de los entes públicos nacionales, estatales y municipales como agentes de retención del impuesto al valor agregado:

...por las adquisiciones de bienes muebles y la recepción de servicios gravados que realicen de proveedores que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto. (...) En los casos de fideicomisos, el fideicomitente fungirá como agente de retención, siempre y cuando se trate de alguno de los entes públicos a los que se refiere esta Providencia. (...) En los casos de recepción de los servicios señaladas en el artículo 92. Del Reglamento Nº 1 de la Ley

*Orgánica de Administración Financiera del Sector Público sobre el sistema Presupuestario, el órgano de tutela fungirá como agente de retención.*⁴³

Con base a lo anterior, son agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, toda persona jurídica o natural que esté obligada a cancelar al fisco, según adquiera ingresos estipulados en la Ley. Es decir, al ciudadano tiene como deber cancelar sus tributos, cuando el hecho es imponible, lo cual está establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; el artículo 134 menciona que: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley”, pero que este artículo no va en contra de que ciertos ciudadanos o entidades disfruten de exoneraciones de impuestos por causas justificadas, sino lo que ha querido decir la Constitución es:

*“Prohibir el privilegio indebido a favor de ciertas personas o empresas, por ejemplo, si se infringe este artículo al permitir que estudiantes de familias pudientes no paguen por estudiar en centros nacionales. Para gratuidad de la enseñanza ver artículo 103”.*⁴⁴

Asimismo, los contribuyentes están “obligados”⁴⁵ al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales; por otra parte, el Sistema Tributario, procurará la justa distribución de las cargas públicas según sea la capacidad económica de sus contribuyentes, elevar el nivel de vida de la población, con base al principio de progresividad, y a su vez apoyado en un sistema eficiente de recaudación tributaria.

Por tanto, es necesario conocer todo lo referente a dichas retenciones y a los agentes autorizados para la recaudación de impuestos, por ende la retención es un instrumento legal de recaudación cuyo fin primordial radica en asegurar para el fisco, la percepción periódica del tributo que causa determinadas rentas.

⁴³ Sistema Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria,

⁴⁴ Garay Juan y Garay Miren, *La Constitución Bolivariana Comentada*. Reedición Actualizada Agosto 2005. Ediciones Juan Garay. 2005.

⁴⁵ Código Orgánico Tributario, Ob.cit., art. 23

En cuanto a la responsabilidad es directa para el agentes de retención o percepción, y está designada por la Ley, bien sea como función pública o actividad privada interceda en actos, negocios jurídicos u otras operaciones en donde deba efectuar retenciones o percepción del tributo correspondiente; el agente de retención es el único responsable ante el Fisco del importe que percibe o retiene de las operaciones para luego ser enteradas. Cuando no realice la retención, deberá responder con el contribuyente.

Asimismo, los agentes de retención se clasifican en dos sectores:

1) Contribuyentes calificados como especiales que son las personas naturales o jurídicas, entes públicos o empresas privadas que atendiendo al nivel de ingresos brutos anuales, han sido designados por el SENIAT y a su vez puede que sean o no contribuyentes ordinarios, lo cual dependerá no de su calificación como contribuyente especial, sino del hecho de que estén o no sujetos al impuesto y que realicen o no los hechos imposables aparados en la Ley del IVA.

2) Entes Públicos Nacionales está referido a los agentes en el sector público de la nación, cuya actividad principal sea el servicio social y que sean sin fines de lucro, tales como el Banco Central de Venezuela, la Iglesia Católica, Institutos Autónomos creados por el Poder Nacional; Fundaciones, Asociaciones, Sociedades Civiles creadas por la República; Fundaciones, Asociaciones y Sociedades Civiles en las cuales el Estado tiene una participación en los términos establecidos en la Ley Orgánica de Administración Pública; las Fundaciones, Asociaciones y Sociedades Civiles en las cuales los entes descentralizados funcionalmente de la República tengan participación en los términos establecidos en la Ley Orgánica de Administración Pública; las Universidades Nacionales, Colegios Profesionales y Academias; los Parlamento Andino y Latinoamericano.

Vale resaltar que los agentes de retención tienen como principales responsabilidades, las cuales están establecidas en el Código Orgánico

Tributario:

1) Retener los tributos correspondientes en el momento del pago o del abono en cuenta.

2) Enterar los tributos retenidos dentro de los plazos establecidos en la Ley y en su reglamento.

3) Enterar a los contribuyentes un comprobante por cada retención de impuesto que les practiquen, en el cual deberán indicar el monto de lo pagado o abonado en cuenta y el monto de lo retenido.

4) Presentar ante la Oficina de la Administración Tributaria de su domicilio, dentro de los dos (2) primeros meses del ejercicio fiscal una relación con la identificación de las personas objeto de retención, las cantidades pagadas y los impuestos retenidos durante el año anterior.

5) Entregar a los beneficiarios, dentro del mes de Enero de cada año, una relación del total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta y de los impuestos retenidos en el ejercicio.

6) Revisar la información contenida en el formulario AR-1 y notificar al beneficiario de las remuneraciones, de los errores encontrados en dicho formulario.

7) Determinar el porcentaje de retención aplicable a los sueldos, cuando el beneficiario de los mismos no cumpla con la obligación de notificarlo. La retención del impuesto deberá efectuarse cuando se realice el pago o abono en cuenta, manteniendo el impuesto retenido su carácter de crédito fiscal para el agente de retención, pudiendo ser deducido conforme a lo dispuesto en la ley.

Cuando las retenciones son indebidas y el monto no sea enterado, el proveedor tiene acción en contra del agente de retención para recuperar lo indebidamente retenido; dado que este impuesto retenido ya fuese enterado, el proveedor deberá descontarlo de la cuota tributaria determinada para el

período en el cual se practicó la retención o en las sucesivas retenciones, sin perjuicio del derecho a solicitar recuperación al SENIAT. Pero, cuando el agente de retención entere cantidades superiores a las efectivamente retenidas podrá solicitar su reintegro al SENIAT, conforme al artículo 194 y siguientes del Código Orgánico Tributario.

En la oportunidad para la práctica de las retenciones de impuesto se hará cuando se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero. El abono en cuenta son las cantidades que los compradores o adquirentes de bienes y servicios gravados acrediten en su contabilidad o registros.

Asimismo, vale mencionar que la oportunidad para el enteramiento se enterará por cuenta de terceros, en su totalidad, sin deducciones, si las retenciones son practicadas los primeros quince días de cada mes, ambos inclusive; deben enterarse dentro de los primeros cinco (5) días hábiles siguientes a la última de las fechas mencionadas⁴⁶; y, las retenciones practicadas en la segunda quincena del mes se enterarán dentro de los cinco días hábiles del mes inmediato siguiente.

Con base a lo anterior, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que *“Los contribuyentes y, en su caso, los responsables según esta Ley, están obligados a declarar y pagar el impuesto correspondiente en el lugar, la fecha y la forma y condición que establezca el Reglamento”*.⁴⁷ El mencionado artículo establece el deber de pago del tributo o presentación de la declaración donde una vez ocurrido el hecho imponible cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria deben determinar la cuantía del tributo, es decir, el monto que debe pagarse por este concepto y debe efectuarse en la fecha y lugar que al respecto imponga la normativa tributaria, es decir, los contribuyentes ordinarios deberán declarar y pagar el IVA si corresponde, mensualmente dentro de la primera quincena, como se

⁴⁶ Providencia Administrativa. SNAT/2005/0056, Art. 15.

⁴⁷ Ley del Impuesto al Valor Agregado. Artículo 47.

mencionó anteriormente, ya que son los días continuos al período impuesto por la LIVA, y que corresponde a un mes calendario, ante las oficinas receptoras de fondos nacionales (bancos autorizados), utilizando la Forma 30 que se adquiere en las oficinas de IPOSTEL.

Con base a lo anterior, cuando el agente de retención no efectuare antes de la entrada en vigencia de la Providencia, su inscripción deber hacerlo a través del portal: <http://www.seniat.gov.ve> a fin de obtener una clave de acceso a la página web; donde deberá presentar a través del portal una declaración de relación de compras en las cuales se hayan realizado la retención así como una declaración informativa en casos que no se hubieren efectuado operaciones sujetas a retención.

Todo contribuyente ordinario del Impuesto al Valor Agregado, deberá inscribirse en los registros correspondientes⁴⁸: Es decir, los contribuyentes y responsables del impuesto deben inscribirse en el Registro de Información Fiscal (RIF), ante la Gerencia Regional de Tributos Internos con jurisdicción en su domicilio fiscal, de lo contrario, en aquellos casos en donde el contribuyente incumpla con la formalidad de la inscripción, la Administración Tributaria procederá de oficio, imponiéndole la sanción pertinente.

Una vez presentada la declaración, el agente de retención podrá optar entre efectuar el enteramiento vía electrónica a través de la página de las entidades bancarias, o imprimir la planilla generada por el sistema denominada "Planilla de pago para enterar retenciones de IVA efectuadas por agentes de retención 99035", la cual será utilizada a los efectos de enterar las cantidades retenidas de IVA. Igualmente si el monto no se entera a través de la vía electrónica, el agente de retención, podrá proceder a pagar el monto correspondiente en efectivo o cheque de gerencia a nombre de la Tesorería Nacional en cualquier taquilla del banco de su preferencia.

⁴⁸ Ley del Impuesto al Valor Agregado. Art. 51.

Cuando el agente de retención no pudiere presentar la declaración informativa a través de la página web del portal SENIAT, deberá presentarla a través de medios magnéticos ante la unidad correspondiente, según las especificaciones establecidas por el SENIAT, en este caso antes de enterarlo el agente 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.

Para la emisión del comprobante de retención los agentes están obligados a entregar al proveedor un comprobante de cada retención de impuesto que les practiquen, el cual deberá 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:⁴⁹

La numeración deberá contener catorce caracteres: año, mes y 8 caracteres secuenciales; identificación de la razón social y número de Registro de Información Fiscal (RIF) del agente de retención; nombres y apellidos o razón social, fecha de emisión y fecha de entrega del comprobante. Nombres y apellidos o razón social y RIF del proveedor; número de control, número de la factura e impuesto retenido. El comprobante deberá emitirse por duplicado y debe registrarse por el agente de retención y por el proveedor en los libros de compras y ventas, en el mismo período de imposición que corresponda a la emisión o entrega. Los agentes de retención y sus proveedores deberán conservar los comprobantes de retención o un registro de los mismos, para el momento de la solicitud por un agente de la Administración Tributaria.

Los documentos se deben 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

⁴⁹ Providencia Administrativa SNAT/2005/0056, art. 18.

correspondientes.⁵⁰

Igualmente el original de los documentos emitidos de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias establecidas, que sean anulados o sustituidos por cualquier motivo, deberán ser conservados por los contribuyentes o responsables y tenerlos a disposición de las autoridades fiscales, mientras no esté prescrito el tributo.⁵¹

Todo contribuyente ordinario del Impuesto al Valor Agregado (IVA), debe cumplir entre sus deberes la obligación de emitir facturas. Es decir, todo contribuyente ordinario, debe emitir facturas por sus ventas, por la prestación de servicios y por las demás operaciones gravadas que realice, indicando por partida separada el impuesto, y en los casos de operaciones asimiladas a ventas que por su naturaleza no den lugar a la emisión de facturas, entonces deben emitir un comprobante (orden de entrega o guía de despacho), en el que se indique igualmente el impuesto. Es importante, destacar que estas facturas, deben cumplir con los requisitos dispuestos en el artículo 57 de la LIVA⁵² y las Resoluciones que dicte el Ejecutivo Nacional.

Sin embargo, la Administración Tributaria puede sustituir la utilización de facturas por otros documentos, o por el uso de sistemas, máquinas o equipos, (Artículo 54 LIVA), tal como se estableció recientemente en el uso de las nuevas máquinas fiscales, con la finalidad de garantizar la inviolabilidad de los registros fiscales. Al respecto, el Artículo 55 de la mencionada ley establece lo siguiente: *“Los contribuyentes deberán emitir sus correspondientes facturas en las oportunidades siguientes”*:

En los casos de ventas de bienes muebles corporales, en el mismo momento cuando se efectúe, la entrega de los bienes muebles; y en la prestación de servicios, a más tardar dentro del período tributario en que el contribuyente perciba la remuneración o contraprestación, cuando le sea

⁵⁰ Ley del Impuesto al Valor Agregado. Art. 56.

⁵¹ Ley del Impuesto al Valor Agregado. Art. 58.

⁵² Ley del Impuesto al Valor Agregado. Art. 51 y siguientes.

abonada en cuenta o se ponga ésta a su disposición; Cuando las facturas no se emitan en el momento de efectuarse la entrega de los bienes muebles, los vendedores deberán emitir y entregar al comprador en esa oportunidad, una orden de entrega o guía de despacho, y la factura que se emita posteriormente deberá hacer referencia a la orden de entrega o guía de despacho.⁵³

Según la Providencia, los agentes de retención y proveedores deben llevar los libros de compras y ventas mediante medios electrónicos para sus debidos registros contables. El SENIAT establecerá los formatos o modelos electrónicos para la declaración informativa y del comprobante de retención a través de la página web.⁵⁴

Es decir, los contribuyentes deberán llevar los libros, registros y archivos adicionales que sean necesarios para el cumplimiento de las disposiciones establecidas en la ley del IVA y su Reglamento.⁵⁵ En este sentido, se debe llevar un libro de compras y otro de ventas, además de los libros exigidos por el Código de Comercio (en caso de comerciantes), en los que se reflejen de forma cronológica todas y cada una de las operaciones que se realicen, incluyendo las que no fueren gravables con el impuesto, así como las nuevas facturas o documentos equivalentes y las notas de débito o crédito que emitan o reciban. Los mismos se realizan y se llenan en base a las disposiciones establecidas en el Reglamento de la Ley del IVA⁵⁶, y se deben mantener permanentemente en el establecimiento del contribuyente. Igualmente, el Código de Comercio⁵⁷, establece que los comerciantes deben llevar obligatoriamente el libro de Diario, el libro Mayor y el de Inventarios, así como también todos los libros auxiliares que estimare conveniente para el mayor orden y claridad de sus operaciones.

⁵³ Ley del Impuesto al Valor Agregado, Art. 55. Parágrafo 3ro.

⁵⁴ Providencia Administrativa SNAT/2005/0056. Art. 21.

⁵⁵ Ley del Impuesto al Valor Agregado, Art.. 56.-

⁵⁶ Reglamento de la Ley del IVA. Artículos: 70 al 77.

⁵⁷ Código de Comercio, Artículo 32.

Alícuota del Impuesto al Valor Agregado

El país ha sido marcado por la urgente necesidad de controlar su política fiscales y el bajo nivel de tributación existente bajo la administración del Presidente Velásquez, y después de largos estudios en materia económica tributaria, se decidió implantar un Impuesto al Valor Agregado en dos etapas; la primera que va desde el año 1993 al nivel de mayoristas y una segunda etapa que surge en 1994 al nivel del consumidor; esta innovación fue aprobada a través de una Ley Habilitante, pero trajo como consecuencia el efecto sobre los precios y el caos y confusión reinaron imperante en desinformación y abusos tanto en los comerciantes como en el público consumidor.

Es cuando a raíz del Presidente Rafael Caldera ofreció su eliminación, ello trajo como consecuencia para algunos que ya habían cancelado el impacto inflacionario inicial, el gobierno provisional se viera forzado a suspenderlo hasta la decisión del nuevo gobierno, el cual optó en 1994, al amparo de otra Ley Habilitante, por derogarlo y sustituirlo por un Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor (ICSVM).

Es así como a partir del 1° de enero de 1995, con la entrada en vigencia de la Ley de Presupuesto de ese año, la alícuota del Impuesto al Consumo Suntuario y las Ventas al Mayor (ICSVM) correspondió a doce y medio por ciento (12,5%) hasta el 1° de agosto de 1996, fecha en que entra en vigencia la modificación del impuesto.⁵⁸, en la cual se establece un aumento del cuatro por ciento (4%), es decir, quedando en diez y seis y medio por ciento (16,5 %), como parte del paquete de medidas económicas para enfrentar la crisis fiscal y de común acuerdo con el Fondo Monetario Internacional, y así fue aprobado por el Congreso de la República.

⁵⁸ Gaceta Oficial N° 36.007 del 25/7/1996 reimpressa por error material en Gaceta Oficial N° 36.095 del 27/11/96

A partir de estas medidas, se elevó en la población un clima de preocupación por el excesivo aumento de la alícuota del ICSVM por encima del 12,5%, indicando que tendría un efecto regresivo, inflacionario y recesivo y que además si las exenciones o exoneraciones eran numerosas, generarían distorsiones y discriminaciones contraproducentes; y en lo que respecta al Congreso Nacional cediendo a presiones políticas para exonerar del Impuesto al Consumo Suntuario y las Ventas al Mayor (ICSVM) las importaciones dirigidas al Puerto Libre de Margarita –como es lógico suponer por su condición de derechos aduaneros- mientras que los productos nacionales estaban sujetos al pago del 16,5%; estas desventajas a los productos nacionales fueron demandadas antes la extinta Corte Suprema de Justicia, hoy (TSJ).

De igual forma, los bienes destinados al sector agropecuario fueron discriminatorios, porque se importaban por asociaciones de productores y no se contempló explícitamente el tipo de tratamiento a ser aplicado a los bienes y servicios de origen nacional incorporados a los proyectos productivos en su fase preoperativa, generando así otro perjuicio en contra de la producción doméstica; fueron muchas confrontaciones por parte del Estado para aprobar un reglamento a una Ley viciada.

Pero seguidamente, ha prevalecido el criterio de sólo conceder en el sector público la exención del ICSVM a las importaciones de las Fuerzas Armadas con fines de seguridad y restringir asimismo la exención prevista para los equipos destinados al sector agropecuario a aquellos destinados a la producción agrícola primaria.

Ahora bien, en el caso de bienes de capital o servicios vinculados a nuevos proyectos productivos, la eliminación del ICSVM sólo se concedía a los de clara orientación exportadora, pero dadas las limitaciones derivadas de la propia Ley, al final se favorece a los bienes y servicios importados al

exonerarse del ICSVM, en tanto que en el caso de los nacionales, los ejecutores de los proyectos deberán pagar el impuesto, sujeto a un mecanismo posterior de reintegro mediante certificados negociables, cumplidos los requisitos del caso.

Por tales razones, el ICSVM generaba ineficacias para su normal cumplimiento, trayendo consigo distorsiones, discriminaciones, evasión de impuestos e ilícitos aduaneros, y a su vez estimuló a los comerciantes minoritarios a convertirse en una economía informal. De allí Carmona explica lo siguiente:

“De allí la necesidad de replantear seriamente la conveniencia de modificarlo, extendiéndolo al nivel del consumidor para convertirlo en un verdadero Impuesto al Valor Agregado, con excepciones limitadas a pocos productos o servicios básicos, incluyendo si la exoneración para los nuevos proyectos productivos con equiparación del tratamiento a lo nacional y lo importado, ello por razones de competitividad y para equipararse a las condiciones que ofrecen otros países a la inversión”⁵⁹

Es así como se logra la reducción de la alícuota actual del 16,5% al 12,5%, a la vez que se corregirían las distorsiones de la Ley del IVA y aún así se incrementaba la recaudación. Pero ya en el año 1999, vuelve nuevamente a ser Impuesto al Valor Agregado (IVA)⁶⁰, estableciendo la aplicación de una alícuota general del quince y medio por ciento (15,5%), salvo en los casos de importaciones, venta de bienes y prestación de servicios en el Puerto Libre del Estado Nueva Esparta que correspondía al ocho por ciento (8%), y la alícuota del cero por ciento (0%) para las exportaciones.

Ya para el año 2000, se reduce la alícuota impositiva general a

⁵⁹ Carmona Estanga, Pedro, *El retorno al IVA.*, Revista Electrónica Bilingüe Economía y Petróleo, N° 13, Venezuela Analítica. Marzo, 1997.

⁶⁰ Gaceta Oficial N° 5.341 Extraordinario, de fecha 5 de mayo de 1999, vigente a partir del 1° de junio 1999.

catorce y medio por ciento (14,5%)⁶¹ y se elimina la alícuota del ocho por ciento (8%) para los casos de importaciones, venta de bienes y prestación de servicios en el Puerto Libre del Estado Nueva Esparta, quedando por lo tanto, exentos del impuesto. Se mantiene la alícuota del cero por ciento (0%) para las exportaciones.

Siguiendo estas reformas de LIVA, entra en el año 2002,⁶² se mantiene la alícuota del catorce y medio por ciento (14,5%) y la del cero por ciento (0%) para las exportaciones, incorporando una alícuota adicional del diez por ciento (10%) para la venta e importación de ciertos bienes de consumo suntuario, lo cual viene estipulado hoy en la Ley del IVA, artículo 61, que trata lo relacionado con el tipo de artículos de bienes de consumo de lujo, excluyendo entre otros el champagne y los yates por no ser ostentosos.

A partir del día el 1° de septiembre de 2002, entró en vigencia una reforma publicada en la Gaceta Oficial N° 5.600 Extraordinario, de fecha 26 de agosto de 2002, reimpresa por error material en Gaceta Oficial N° 5.601 Extraordinario, del 30/08/02, que varía la alícuota general del impuesto a dieciséis por ciento (16%) y establece la aplicación de una alícuota del ocho por ciento (8%) a ciertas importaciones, venta de bienes y prestaciones de servicios, establecidas en el artículo 63 de la ley del IVA que establece:

Hasta tanto entre en vigor la Ley de Presupuesto que establezca una alícuota distinta, la alícuota impositiva aplicable a las siguientes operaciones será del ocho por ciento (8%): 1. Las importaciones y ventas de los alimentos y productos para consumo humano que se mencionan a continuación: a) Animales vivos destinados al matadero. b) Ganado bovino, caprino, ovino y porcino para la cría. c) Carnes en estado natural, refrigeradas, congeladas, saladas o en salmuera. d) Mantecas y aceites vegetales, refinados o no, utilizados exclusivamente como insumos en la elaboración de aceites comestibles. (...) 2. Las importaciones y ventas de minerales y alimentos líquidos o concentrados para animales o especies a que se refieren los literales a) y b) del numeral 1 de este artículo, y el literal b del numeral 1 del artículo 18 de esta Ley, así como las materias primas utilizadas exclusivamente en su elaboración. (...) 3. Las prestaciones de servicios al Poder Público, en cualquiera de

⁶¹ Reforma publicada en la Gaceta Oficial N° 37.002 de fecha 28/07/2000, reimpresa por error material en la Gaceta Oficial N° 37.006 del 02/08/2000, vigente a partir del 1° de agosto del mismo año

⁶² Reforma de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.480 del 09/07/2002, vigente a partir del 1° de agosto del mismo año.

sus manifestaciones, en el ejercicio de profesiones que no impliquen la realización de actos de comercio y comporten trabajo o actuación predominante intelectual. (...) 4. El transporte aéreo nacional de pasajeros.

Nótese que en cierto modo el artículo 63 no contempla en su numeral 4, el transporte marítimo en sus disposiciones transitorias; y siguiendo con las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para agosto de 2004, se produce una nueva que establece el Impuesto al Valor Agregado, fijando la alícuota general del impuesto en quince por ciento (15%)⁶³.

En el año 2005, la alícuota general del impuesto se reduce a 14% a partir del 1° de octubre de 2005, fecha en que entra en vigencia la reforma de la Ley que establece el IVA⁶⁴; por tanto, la alícuota del Impuesto al Valor Agregado que venían pagando los contribuyentes venezolanos fue reducida desde el 1° de Octubre de 2005 del 15% al 14%⁶⁵; luego bajo al 9%, manteniéndose por varios años; pero, en la actualidad impera la alícuota del 12%; pues estas modificaciones de la alícuota del impuesto están previstas en la providencia que establece el Régimen Transitorio de Facturación del Impuesto al Valor Agregado. Es así como a partir del 1° Abril del Año 2009 entra en vigencia la alícuota fijada del 12% que actualmente se mantiene.

El monto a retener será del setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto causado⁶⁶; igualmente se retiene el cien por ciento (100%)⁶⁷ del impuesto causado cuando 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; también cuando la factura no cumple con los requerimientos y formalidad de la LIVA o lo dispuesto en el Reglamento.

⁶³ Gaceta Oficial N° 37.999, de fecha 11 de Agosto y entró en vigencia el día 1° de Septiembre de 2004.

⁶⁴ Gaceta Oficial N° 38.263 de fecha 01 de Septiembre de 2005.

⁶⁵ Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.280, *El Impuesto al Valor Agregado*, 2005.

⁶⁶ Ob. Cit. Providencia Administrativa N° 0056, Art. 4.

⁶⁷ Ob.cit. Providencia Administrativa N° 0056, Art. 5.

Cuando un proveedor no esté inscrito en el Registro de Información Fiscal, o cuando los datos de registro, incluido su domicilio no coincidan con los indicados en la factura o documento equivalente, para ello el agente de retención deberá consultar la página web del SENIAT a los fines de verificar que los referidos datos coincidan con los indicados en la factura o documento equivalente, se aplicará el 100% sobre el impuesto causado.

Igualmente se retiene el porcentaje anterior cuando el proveedor hubiese omitido alguna de sus declaraciones del impuesto al valor agregado. En estos casos el agente de retención deberá consultar la página web del SENIAT.

Igualmente, la alícuota impositiva general aplicable a la base imponible correspondiente será fijada en la Ley de Presupuesto Anual y “estará comprendida entre un límite mínimo ocho por ciento (8%) y un máximo de dieciséis y medio por ciento (16,5%)”⁶⁸, a las ventas de exportación de bienes muebles y a las exportaciones de servicios será del 0% la alícuota impositiva aplicable; pero adicionalmente será del diez por ciento (10%) la alícuota que se aplique a los bienes de consumo suntuario, siendo éste una de las mayores fuentes de recaudación de impuestos, pues se refiere al lujo, joyas, vehículos, tales bienes son mencionados así:

“1.- Vehículos o automóviles de paseo o rústicos, con capacidad para nueve (9) personas o menos, cuyo precio de fábrica en el país o valor en aduanas, más los tributos, recargos, derechos compensatorios, derechos antidumping, intereses moratorios y otros gastos que se causen por la importación, sean superiores al equivalente en bolívares a treinta mil dólares de los Estados Unidos de América (US \$ 30.000,00).

2. Motocicletas de cilindrada superior a quinientos centímetros cúbicos (500 cc), excepto aquellas unidades destinadas a programas de seguridad por parte de los entes del Estado.

3. Máquinas de juegos activadas con monedas o fichas u otros medios.

4. Helicópteros, aviones, avionetas y demás aeronaves, de uso recreativo o deportivo.

5. Toros de lidia.

6. Caballos de paso.

7. Caviar.

*8. Joyas con piedras preciosas, cuyo precio sea superior al equivalente en bolívares a quinientos dólares de los Estados Unidos de América (US \$ 500,00)”*⁶⁹.

⁶⁸ Ley de Impuesto al Valor Agregado, ob. cit., art. 27.

⁶⁹ Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ob. cit., art. 61.

Con respecto a los bienes de consumo suntuario, existió este impuesto en la Ley del IVA en el año 1994, abolido durante la Presidencia del Rafael Caldera, pero desde el año 2004 fue puesto de nuevo en vigor; hoy coexiste con un IVA adicional del 10% sobre el impuesto al Valor Agregado en general, de forma que quienes comercien con los bienes suntuarios pagarán, sumando ambos porcentajes, lo cual formará un IVA equivalente a la cuarta parte del valor del bien. Este valor será aplicable a la base imponible.

En materia de hidrocarburos es diferente, la alícuota aplicable será de (0%) a las ventas efectuadas por empresas mixtas, reguladas por la Ley Orgánica de Hidrocarburos a Petróleos de Venezuela, S.A., o a cualquiera de sus empresas filiales.

También se aplicará la alícuota impositiva del 100% en las operaciones⁷⁰, para designar a los responsables del pago del IVA, en calidad de agentes de retención a los compradores o adquirentes de metales o piedras preciosas, cuyo objeto principal sea la comercialización, compra venta y distribución de metales o piedras preciosas, aún cuando no hayan sido calificados como sujetos pasivos especiales por parte del SENIAT, mediante el Banco Central de Venezuela quien hará las veces de Agente de Retención IVA. Asimismo no se perderá la condición de agentes de retención los sujetos calificados como tales, con anterioridad a la entrada en vigencia de la providencia 0056.⁷¹ Por tanto, califican como metales y piedras preciosas los bienes como el oro, incluido el oro platinado, el oro bruto, semilabrado o en polvo; la plata; el platino, el cual incluye el iridio, osmio, rutenio; las alteraciones de metales preciosos; las piedras preciosas y el diamante, incluidos sin engarzas, ni montar, ni ensartar o sin clasificar.

Finalmente, vale resaltar, que impera una honda reflexión sobre la

⁷⁰ Providencia Administrativa 0056, Ob.cit., art. 2.

⁷¹ Ob. Cit. Providencia Administrativa N° 0056, Art.2 parágrafo segundo.

alícuota impositiva lograda mediante acuerdos entre gobierno, empresarios y Poder Legislativo, con miras a implantar el esquema más conveniente al interés nacional, como parte del esfuerzo de reformar el sistema fiscal y tributario vigente, después de los importantes cambios realizados desde abril de 1996 hasta la presente, además se cuenta con el SENIAT, organismo capaz de garantizar la implantación de un impuesto al valor agregado (IVA).

CAPITULO II

RELACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS RESPECTO A LAS RETENCIONES DE I.V.A.

El impuesto al valor agregado (IVA) fue uno de los salvoconductos utilizados por el Gobierno Nacional para enfrentar los problemas fiscales registrados a principios de 2009, cuando la crisis financiera global hizo que los precios del petróleo, rubro que representa el 95% de las exportaciones del país-, cayeran hasta 30 dólares después de haber alcanzado un máximo histórico de 147 dólares en el año 2008.

Para el primer trimestre del año 2009, se anunció una reducción del gasto y un alza del endeudamiento público, que la alícuota del IVA subía de 9% a 12%; que según Velázquez (2012)⁷² dice: *“Cuando un país está interesado en percibir más ingresos debe utilizar este tipo de tributos porque son los más fáciles de recaudar”*. Así el IVA es calificado por los economistas de todo el mundo como el más represivo de los impuestos porque reduce la capacidad de compra del dinero (en vez de adquirir 112 bolívares fuertes en bienes y servicios, se compran 100 y se pagan 12 del tributo) y afecta más a las personas de menores recursos.⁷³

Por tanto, los venezolanos, guardan una relación estrecha con el Estado referente al pago de los tributos, de allí que la obligación tributaria surge entre las distintas expresiones del Poder Público y lo sujetos pasivos, entendiéndose por tales, “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”,⁷⁴ en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria

⁷² Velázquez, Efraín (2012) *El peso del IVA en la recaudación fiscal*. En: Revista Dinero N° 269. Venezuela; p. 16.

⁷³ Ob. cit. p. 18.

⁷⁴ Código Orgánico Tributario, Ob. Cit. Art. 19.

constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

En el presente capítulo trata sobre las relaciones de los contribuyentes ordinarios respecto a las retenciones de impuesto al valor agregado, que incluye, quiénes son contribuyentes ordinarios y las sanciones del Código Orgánico Tributario.

Contribuyentes Ordinarios

Son contribuyentes ordinarios de este impuesto los importadores habituales de bienes, los industriales, comerciantes, prestadores habituales de servicios, y, en general, toda persona natural o jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones que constituyen hechos imponible, de conformidad con el artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. En todo caso, el giro, objeto u ocupación, comprende las operaciones y actividades que efectivamente realicen dichas personas, igualmente los industriales son los que fabriquen, produzcan, ensamblen, embotellen y los que por lo general realicen actividades de transformación de su materia prima. Asimismo, los contribuyentes ordinarios los enumera Garay así:

“1) Los importadores habituales de bienes o servicios; 2) los exportadores, entendiéndose por tales los dueños de mercancías exportadas, no los agentes o empresas dedicadas a los trámites de exportación; 3) Los industriales, en el sentido amplio de la palabra⁷⁵, 4) Los comerciantes, el grupo más numerosos de contribuyentes ordinarios; 5) Los prestadores de servicios (ingeniería, reparaciones, obras, información, arrendamientos de bienes muebles, etc. 6) la actividad de arrendamiento financieros que realizan los bancos y empresas dedicadas a ello, con las limitaciones del caso, así como los almacenes generales de depósito por la custodia de la mercancía”.

En cuanto a los contribuyentes ordinarios calificados como industriales, son personas que desarrollan actividades como propietario o

⁷⁵ Tal como lo indica el artículo 3 del Reglamento de la Ley del IVA.

responsable en establecimientos, plantas o talleres destinados a la elaboración, transformación, confección de productos o artículos en estado natural, semielaborados o ya elaborados; así como los productores y fabricantes de bienes, los ensambladores que unen o juntan piezas que integran bienes; los envasadores de productos o bienes para conservarlos o transportarlos y otros que realicen actividades de transformación de bienes.

En consecuencia los industriales, los comerciantes y los prestadores de servicios serán contribuyentes ordinarios siempre que hayan realizado operaciones por un monto superior a 6.000 unidades tributarias⁷⁶ en su año que cierre sus operaciones o que en el año siguiente hayan presentado una declaración estimada a la Administración Tributaria.

Por tanto, no es contribuyente para el pago del IVA cuando le venden algo a alguien; pero cuando es consumidor, es cuando en realidad se sufraga el IVA al momento de efectuar las compras o recibe servicios, Garay dice que: *“no es un contribuyente en el sentido técnico de esta Ley pues no entra en relación con el Fisco”*⁷⁷, entendiendo que un contribuyente es quien está obligado a cobrar el IVA por las operaciones que efectúe o los servicios que preste y entregue el dinero al Fisco. Es decir, cuando un comerciante, un contratista de obras o un cine que lo cobra cuando venda las entradas, por ejemplo, son contribuyentes porque todos ellos están obligados a cobrar el IVA a sus clientes al presentarles una factura deduciéndoles el IVA, y a pagarlo cuando les venden a ellos y a depositar la diferencia resultante en el Fisco.

Pero no todos los contribuyentes tienen derecho a descontar el IVA que han pagado por las compras que hayan hecho o servicios recibidos. En

⁷⁶ Reglamento de la Ley de IVA. Gaceta Oficial N° 5.363 del 12 de Julio 1999. Parágrafo Único del artículo 1.

⁷⁷ Garay, Juan y Garay Miren, *Comentarios a la Ley del IVA*. Comentada y con índice alfabético de la Ley y del Reglamento. Caracas, Ediciones Juan Garay. 2007, comentario N° 4, p.41.

realidad, tal derecho solamente lo tienen los contribuyentes que estén inscritos en el Registro de Contribuyentes y sean contribuyentes ordinarios, que establece que:

No generarán crédito fiscal los impuestos incluidos en facturas cuando fueren otorgadas por quienes no fuesen contribuyentes ordinarios registrados como tales, sin perjuicio de las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario.⁷⁸

Por tanto a los prestadores de servicios los bancos y entidades financieras y entran en el rango de contribuyentes ordinarios, debido a las operaciones de arrendamiento financiero sólo sobre la porción de la contraprestación o cuota que amortiza el precio del bien,

La Administración Tributaria podrá disponer de la creación de un registro especial que distinga a los contribuyentes cuando se recuperen los créditos fiscales procedentes de empresas en el ramo de hidrocarburos⁷⁹

Sanciones del Código Orgánico Tributario

Las sanciones que prevé la falta de enterar a la Administración Tributaria el Impuesto al Valor Agregado, no se mencionan en la Ley del IVA, puesto que son competencia del Código Orgánico Tributario; pero es importante señalar que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 317, establece que ningún tributo pueda tener efecto confiscatorio: “...*la evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la Ley, podrá ser castigada penalmente*”, lo que constituye un elemento nato dentro de la normativa constitucional del país, por ello los tributos que rigen en un momento dado, no pueden extraer del contribuyente una cantidad que implique su descapitalización o una violación al principio de

⁷⁸ Garay, Juan y Garay Miren, *Comentarios a la Ley del IVA*. Comentada y con índice alfabético de la Ley y del Reglamento. Caracas, Ediciones Juan Garay. 2007, Artículo 30 Ley del IVA, último aparte, p.19.

⁷⁹ Recuperación de Créditos Fiscales: Procedimiento Exportadores: Gaceta Oficial N° 37.794 del 10 de Octubre de 2003.

capacidad contributiva.

En todo caso, el incumplimiento de los deberes previstos en la Providencia 0056 será sancionado conforme a lo dispuesto en el mencionado Código Tributario. Igualmente, los artículos 99 al 106 son los que tienen inherencia en el incumplimiento de los deberes formales en materia al impuesto al Valor Agregado, se puede determinar que las mismas no hacen distinción en cuanto a la capacidad económica o a las características de los ingresos de la empresa infractora, existiendo la posibilidad de imponer al contribuyente una sanción que exceda los límites razonables de tributación.

Así, las sanciones, aplicables son: prisión, multa, comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo, también existe clausura del negocio, inhabilitado para ejercer la profesión y la suspensión o revocación del registro mercantil de la empresa o la patente del establecimiento, todo de conformidad con el artículo 94 del Código Orgánico Tributario. Ahora salvo las penas restrictivas de libertad, serán aplicadas por la Administración Tributaria:

Sin perjuicio de los recursos que contra ellas puedan ejercer los contribuyentes o responsables. Las penas restrictivas de libertad y la inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones sólo podrán ser aplicadas por los órganos judiciales competentes, de acuerdo al procedimiento establecido en la Ley procesal penal.⁸⁰

Los ilícitos tributarios son los que van en contra o atentan contra las normas tributarias; así los ilícitos formales se originan por el incumplimiento de los deberes según lo establecido en el artículo 99 del C.O.T., y los ilícitos materiales constituyen tales acciones como el retraso u omisión, en el pago de anticipos, incumplimientos de la obligación de retener o percibir, la obtención de devoluciones o reintegros indebidos.

Por otra parte, los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad: La defraudación tributaria, la falta de enteramiento de anticipos por parte de

⁸⁰ Código Orgánico Tributario. *Gaceta Oficial N° 39.127, de fecha 26 de Febrero de 2009.* Capítulo II. Parte Especial, Sección Primera de los ilícitos formales. Art. 93.

los agentes de retención o percepción y la divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, por parte de los funcionarios o empleados públicos, sujetos pasivos y sus representantes, autoridades judiciales y cualquier otra persona que tuviese acceso a dicha información; y con relación a los ilícitos formales que se originan por el incumplimiento de los deberes descritos, previstos en el artículo 99 del Código Orgánico Tributario⁸¹:

“1) inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas; 2) emitir o exigir comprobantes; 3) llevar libros o registros contables o especiales; 4) Presentar declaraciones y comunicaciones; 5) Permitir el control de la Administración Tributaria; 6) Informar y comparecer ante la Administración tributaria; 7) Acatar las órdenes de la Administración Tributaria; dictadas en el uso de sus facultades legales; y 8) Cualquier otro deber contenido en este Código, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes”.

En los casos en que el agente de retención no entregue el comprobante de retención exigido conforme a lo dispuesto en la Providencia, o lo entregue con retardo, resultará aplicable la sanción prevista en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario. Dicha sanción será aplicable igualmente a los proveedores que impidan o limiten el cumplimiento de los deberes por parte de los agentes de retención.⁸²

También cuando se incumple cualquier requisito dictado como norma a las que establece la Administración Tributaria, cuyas formalidades y especificaciones deben cumplirse en la impresión y emisión de facturas y demás documentos que se generen⁸³, el incumplimiento de cualquier requisito ocasionará que el impuesto incluido en el documento no genere crédito fiscal.

Con respecto a la facturación, tampoco se generará crédito fiscal

⁸¹ Código Orgánico Tributario., *Ob. cit.*. Art. 99.

⁸² Providencia... *Ob.cit.* art.23.

⁸³ Ley del Impuesto al Valor Agregado, Art. 57, 9º aparte.

cuando ésta o documento alguno no esté elaborado por una imprenta autorizada, si ello es exigido por las normas sublegales que desarrolla Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA); o cuando el formato preimpreso no contenga los requisitos previstos en los numerales 1, 2, 3 y 4 del artículo 57 LIVA que establecen la numeración consecutiva y única de la factura o documento que se trate, el número de control consecutivo y único por cada documento impreso , el nombre completo y domicilio fiscal del emisor bien sea persona natural o persona jurídica, comunidad, sociedad de hecho o irregular, consorcio u otro ente jurídico o económico; el número de inscripción en el Registro de Información Fiscal RIF, nombre completo del adquirente del bien o receptor del servicio y RIF.

Igualmente el Reglamento⁸⁴ podrá exigir el cumplimiento de otros requisitos para la generación del Crédito fiscal. En todo caso el incumplimiento de cualquier otro requisito distinto a los aquí previstos, no impedirá la generación del crédito fiscal, sin perjuicio de las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario por el incumplimiento de deberes formales.

El artículo 93 del Código Orgánico Tributario, establece como sanciones, salvo las penas en las que se restringe la libertad personal por delitos más gravosos que fueren aplicadas por órganos judiciales, la Administración Tributaria podrá ejercer contra los contribuyentes irresponsables penas igualmente restrictivas de libertad e inhabilitación para el ejercicio de su profesión de acuerdo a los procedimientos procesales y penales, cuyas sanciones pueden ser, prisión, multa, comiso y destitución de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo, clausura de establecimientos, inhabilitación para el ejercicio de la profesión, y suspensión o revocatoria del registro de comercio, y autorización de industrias expendios de especies gravadas y fiscales.

⁸⁴ Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Las multas establecidas en el Código Orgánico Tributaria serán establecidas en términos porcentuales que se convertirán al equivalente en unidad tributarias (U.T.) que corresponda al momento de la comisión del ilícito y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago. Asimismo, el incumplimiento de cualquier otro deber formal sin sanción específica, establecido en las leyes y demás Dogmas de carácter tributario, será penado con multa de diez (10) a cincuenta (50) Unidades Tributarias.⁸⁵

Por otra parte, los contribuyentes o los responsables podrán solicitar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos, siempre que no estén prescritos, en este caso el reclamo se interpone ante la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria respectiva cuya decisión es de su competencia, y la atribución podrá ser delegada en la unidad o unidades específicas bajo su dependencia.⁸⁶

Asimismo, el Código Orgánico Tributario es muy específico en el tipo de sanciones tributarias; cuando se trata de prisión, se refiere a la cárcel u otro establecimiento penitenciario donde se encuentran los privados de libertad; ya sea como detenidos, procesados o condenados. Pena privativa de libertad más grave y larga que la de arresto e inferior y más benigna que la de reclusión⁸⁷.

Según el COT, las personas jurídicas responden por los ilícitos tributarios; y por la comisión de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de la libertad, serán responsables sus directores, gerentes, administradores, representantes o síndicos que hayan personalmente participado en la ejecución del ilícito, ⁸⁸ (Art. 90 C.O.T.)

⁸⁵ Código Orgánico Tributario. Art. 107.

⁸⁶ Código Orgánico Tributario. Art. 194.

⁸⁷ Cabanellas de Torres, Guillermo. *Diccionario Jurídico I Elemental*. Editorial Eliasta, Buenos Aires, 2001, p. 795.

⁸⁸ Código Orgánico Tributario, Ob. cit., art. 90.

Con respecto a las multas, la pena pecuniaria, que se impone por una falta delictiva, administrativa o de policía o por incumplimiento contractual. Hay pues, multas penales, administrativas y civiles⁸⁹.

Siguiendo este orden, existe la clausura del establecimiento comercial, que se refiere al cierre temporal, parcial o definitivo del local comercial perteneciente a la persona natural o jurídica que comete un ilícito tributario, y que emana de una ordenanza administrativa del ente recaudador del tributo. Es muy común actualmente encontrar negocios cerrados, con multas Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera, SENIAT, lo cual sopesa en la repercusión de las ventas y la integridad del negocio.

Asimismo, una revocatoria o suspensión de licencias, es una de las sanciones de decisión administrativa de la autoridad tributaria (SENIAT), en virtud de la cual se revoca (dejar sin efecto), o suspende la licencia de una persona natural o jurídica para que continúe comercializando o prestando sus servicios en el espacio donde esa autoridad, ejerce su jurisdicción.

Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones, es sin duda y sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, una pena que se les aplicará debido a la inhabilitación para el ejercicio de la profesión por un término igual a la pena impuesta, a los profesionales y técnicos que con motivo del ejercicio de su profesión o actividad participen, apoyen, auxilien o cooperen en la comisión del ilícito de defraudación tributaria⁹⁰.

Vale mencionar la evasión fiscal, la cual está referida a todo tipo de eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlos y que no lo hacen utilizando medios fraudulentos o emitiendo conductas ya normales por la ley. La misma se halla fundamentada en: (a) No sólo se

⁸⁹ Cabanellas, ob.cit., p. 561.

⁹⁰ Código Orgánico Tributario. Ob. cit. Art. 89.

presenta por evadir el pago al cual está obligado el contribuyente, sino cuando también existe disminución del monto debitado; (b) Debe referirse a determinado país, cuya norma transgredida tiene un ámbito de aplicación en una determinada nación; (c) Se produce sólo para aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un determinado tributo; (d) Es comprensiva de todas las conductas contrarias a derecho, que tengan como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria con prescindencia de que la conducta sea fraudulenta u omisiva; (e) Es siempre antijurídica, ya que toda evasión tributaria es violatoria de disposiciones legales.

Finalmente como ilícitos se presenta la “elusión fiscal”, que, según Ossorio lo dice así:

Actos o maniobras destinada a disminuir o eliminar las cargas impositivas que pesan sobre quien las realiza, aprovechando las excepciones y vacíos que presenta la propia legislación fiscal. En contraposición a la evasión fiscal, implica una actuación lícita.⁹¹

Es decir, consiste en las actuaciones desplegadas por el contribuyente y orientadas a eludir el menoscabo de la riqueza de este, como consecuencia del pago que debe realizarse a la administración tributaria, por haberse colocado en los presupuestos establecidos en la ley tributaria, referida a la materialización del hecho generador o hecho imponible, que lo vincula con el nacimiento de la obligación tributaria.

⁹¹ Ossorio, Manuel, Ob. cit. p. 379.

CAPITULO III

EFFECTOS PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS - MICROEMPRESARIOS-, DERIVADOS DE LA RETENCIÓN DE I.V.A.

Dicho anteriormente, los agentes de retención están obligados a sustraer de sus pagos a proveedores, entre el 75% y el 100% del IVA generado en las operaciones de compra de bienes o contratación de servicios. La retención no es un pago definitivo, sino el anticipo que conforme lo dispone la norma, el contribuyente descontará cada mes contra la obligación de pago que le corresponda. Si el monto de la obligación tributaria mensual supera al importe que se le ha retenido al contribuyente, simplemente se descuenta la totalidad del impuesto pagado por adelantado y paga en su declaración la diferencia. Pero si el monto retenido es mayor a la obligación de pago mensual o cuota tributaria, el contribuyente termina pagando por esta vía más de lo que le correspondería legalmente, generando así un saldo de retenciones no descontadas que podrá traspasar al siguiente período, o más, de seguirse presentando dicha acumulación.

El sistema de retención tiene dos caras, la positiva, es que ataca a la evasión tributaria por cuanto sustrae de los contribuyentes evasores un importe por adelantado del impuesto que les correspondería pagar por su propia cuenta cada mes, sin lo cual no sería posible tal percepción para el Fisco Nacional, la cara negativa, es el pago en exceso del impuesto al que se somete a una gran cantidad de empresas en el país que no son evasoras del tributo. Conforme los niveles típicos de rentabilidad de los sectores de la industria y el comercio del país, la retención del IVA representa un pago en exceso para la mayoría de las empresas objeto de dicho procedimiento.

Los cálculos más conservadores revelan que en promedio, en el caso de empresas intermedias, se requeriría operar con márgenes de rentabilidad superior al 240% sobre los costos y gastos, para no verse afectadas por el

pago en exceso del IVA. Este nivel de rentabilidad es atípico, incluso en los casos de mayor especulación. Lo anterior supone que la mayor parte de las empresas con producción o comercialización de bienes intermedios, padecen el efecto del pago excesivo del IVA como consecuencia de una muy alta tasa de retención del tributo.

El Microempresario

Ahora bien, el Código de Comercio no tiene ninguna disposición para calificar al microempresario; Armas (1999) nos indica la diversa forma de medirlas:

La más generalizada se basa en el número de empleados, aunque también se utiliza como indicadores el monto del capital o de los activos. Las definiciones reflejan el dinamismo o el grado de industrialización de las economías. En Venezuela, de acuerdo con la Oficina Central de Estadística e Informática (OCEI), una microempresa tiene menos de cinco trabajadores, una pequeña tiene entre 5 y 20 trabajadores, una mediana tiene entre 21 y 100 trabajadores y una grande tiene más de 100. ⁹²

Visto lo anterior, se califica a Seiton Autopartes C.A., como una microempresa, dedicada a la compra venta y comercialización de repuestos y autopartes para vehículos, ubicada en la ciudad de San Cristóbal, cuyo capital es de Cincuenta Mil Bolívares (Bs.50.000,00), la cual tiene que cumplir con todas las obligaciones legales. En efecto, está asentada en el Registro de Comercio como Compañía Anónima, cuyo documento constitutivo estatutario, contiene la descripción amplia y general de su objeto, capital y acciones que la constituyen, duración, distribución de las utilidades, quienes la dirigen, la figura del comisario, y en dado caso la disolución de la misma.

Seiton Autopartes, C.A., posee la contabilidad, con sus respectivos libros para el asiento de diario, mayor, balances, actas e inventarios, que debe asentar de manera cronológica todas las operaciones, sean activas o

⁹² Armas, V., *Esplendor y miseria de las pymes venezolanas*. Revista Debates IESA 36 - 41. (1999), Disponible en Revista Visión Gerencial, Año 2, N° 1, Vol1, Enero-Junio 2003.

pasivas, de crédito o al contado que realice diariamente. Con respecto al libro de inventarios, el microempresario realiza una estimación económica sobre los bienes que tenga al comenzar su giro y al final de cada año, para determinar su utilidad; al igual que en el libro Mayor se abren todas las cuentas con cada persona con la que el emprendedor tenga negocios. En fin tiene que cumplir con todas las obligaciones derivadas del ejercicio de comercio.

El mencionado Código de Comercio, indica sobre las Asambleas Ordinarias y Extraordinarias de la compañía, tiene que presentar los balances y estados financieros; estos mostrarán con evidencia y exactitud los beneficios realmente obtenidos y las pérdidas experimentadas, fijando las partidas del acervo social por el valor que realmente tengan o se les presuman. A los créditos incobrables se les creará una provisión. Los comisarios presentarán un informe que explican los resultados del balance y de la administración, de las observaciones que éste les sugiera y las proposiciones que estime convenientes respecto a su aprobación y en los asuntos conexos.

Flujo de Efectivo

La Declaración de Principios de Contabilidad N° 11 (DPC 11) requiere básicamente la formulación de un informe financiero denominado Estado de Flujo de Efectivo, este informe le dará a la empresa la forma cómo evaluar la capacidad de generar flujos de efectivo en un futuro, para determinar las razones de las diferencias entre el resultado neto y el movimiento del efectivo; también es necesario la capacidad de analizar los efectos sobre la situación financiera en el aspecto de inversión y financiamiento por el uso de efectivo y sus equivalentes.

El conocimiento y análisis del capital de trabajo, es importante debido a que éste constituye la vía de transformación en disponibilidad de las inmovilizaciones que participan en el proceso económico de la empresa.

Dependen del mismo, en una gran parte, el cumplimiento de los fines rentables que vienen dados por su mejor utilización y una buena rotación de las inversiones.

Al respecto, Núñez expresa que el estado de flujo de efectivo es la versión que:

Con distintas variaciones en su estructura, se ha desarrollado y utilizado intensamente en las tesorerías de las grandes organizaciones industriales, tanto para mostrar los flujos periódicos ocurridos como planeados a corto, y mediano plazo, preferentemente. En dicho estado no se muestra el impacto neto producido en el flujo por el incremento o decremento habido en un área determinada del capital de trabajo entre el principio y el fin de un período particular, trátase de inventarios; cuentas por cobrar, proveedores, etc., sino que se muestran los movimientos globales específicos que afectan, aisladamente, cada uno de estos aspectos, como por ejemplo, cobranzas, pagos a proveedores, compras, etc. (p.652).⁹³

Asimismo, el análisis de flujo de efectivo (o *cash flow*) completa el estudio de la gestión empresarial, dando a conocer a corto plazo la posición de la empresa en relación a sus objetivos “de continuidad en el proceso”, o sea, la capacidad de solvencia para hacer frente a los compromisos derivados del proceso productivo y, sobre la base de esos resultados, poder establecer previsiones en el mismo sentido, para aplicaciones a largo plazo.

Resumiendo, los análisis de flujo de efectivo permiten detectar la estabilidad financiera de la empresa a través del último estudio del capital de trabajo, o sea del dinero disponible y su rotación. De allí que la importancia de este estado financiero es, debido a que una de las causas más comunes generadoras de graves inconvenientes, por insuficiencia de liquidez, tienen su origen en el desconocimiento de los requerimientos financieros, por falta de previsión de los pagos y cobros, con la necesaria precisión y antelación.

La finalidad del flujo de efectivo es la capacidad para generar efectivo a través de las operaciones normales. Igualmente, el flujo neto producido por el manejo de inversiones y financiamientos a corto plazo; y el Incremento o decremento neto general. La administración del efectivo es de principal

⁹³ Núñez, Alejandra, *Análisis del flujo de efectivo en la empresa viajes Venezuela*, Maturín, 2005.

importancia en cualquier negocio, porque es el medio para obtener mercancías y servicios. Se requiere una cuidadosa contabilización de las operaciones con efectivo debido a que este rubro puede ser rápidamente invertido.

Por lo ante expuesto, la Universidad Nacional Abierta, define que el flujo de efectivo es el que:

Permite tomar decisiones a corto plazo sobre los recursos de efectivo necesarios para la realización de los objetivos financieros de la empresa. Cabe destacar, por lo tanto, que dicho análisis está muy relacionado con el concepto de capital de trabajo, pues su saldo y variaciones van a depender de los resultados del análisis de este capital y sus variaciones.⁹⁴

Es decir el flujo de efectivo, refleja el estado de cuenta, cuánto efectivo posee una empresa después de deducidos los gastos, intereses y pago del capital; esto es un parámetro de tipo contable que ofrece información en relación a los movimientos que se han realizado en un determinado periodo de dinero o cualquiera de sus equivalentes.

Las categorías contemplados en el marco del estado de flujo de efectivo, lo conforman las inversiones y el financiamiento. En cuanto al flujo de caja operacional, se dice que es el dinero percibido o invertido producto de las actividades básicas de la empresa: ventas -menos los descuentos y devoluciones en ventas-, y otros ingresos. Con respecto al flujo de caja de inversión, se hace referencia a los gastos en inversiones: adquisiciones, inversiones en bonos, inversiones de activo fijo, y otras inversiones, mientras que el flujo de caja de financiamiento considera el efectivo resultante de la recepción o pago de préstamos, las emisiones o recompra de acciones y el pago de dividendos.

Cuando se utiliza para determinar la rentabilidad, el análisis añadirá al beneficio neto ciertos elementos que aparecen como cargas, como es el caso de las provisiones y las amortizaciones. Debe aclararse que para esta

⁹⁴ Universidad Nacional Abierta, *Contabilidad Superior II*. Módulo., 1982, pp. 387-401

aplicación, el Cash Flow nunca debe sustituir los resultados obtenidos a través del Estado de Ganancias y Pérdidas.

Los que conciben el Estado de Flujo de caja o Cash flow, en el sentido estricto de la palabra, o sea como el resultado de la dos corrientes de flujo de efectivo dentro de la empresa: la correspondiente a ingresos de efectivo (Cash in) y la correspondiente a desembolsos de efectivo (Cash out). De esta forma, las variaciones en le período vendrán dadas por la siguiente ecuación: Ingresos – Desembolsos = Flujo de caja.⁹⁵

De las corrientes: entrada y salida de efectivo se descompone según su procedencia, si son ocasionadas por hechos registrados en las cuentas de resultados o motivados por variaciones patrimoniales en el Balance. La información para la determinación del flujo de efectivo se obtiene de las anotaciones efectuadas en las diferencias de estas cuentas al principio y al final del período.

Por ello, es importante conocer la denominación que se le da al flujo de efectivo, según Kennedy, dice que: *“es la muestra del efectivo que sale y que ingresa al negocio, por medio de una de las fuentes de ingreso de efectivos y los usos (desembolsos) del mismo”*,⁹⁶ por tanto se presentan el estado de Flujo de Efectivo, con sus variaciones, según Gitman, dice:

“El Estado de flujos de efectivos es el estado financiero básico que muestra el efectivo generado y utilizado en las actividades de operación, inversión y financiación, debe determinarse para su implementación el cambio de las diferentes partidas del Balance General que inciden el efectivo”.⁹⁷

Pero la norma que trata el flujo de efectivo o flujo de caja es la emanada de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, en el cual hace referencia a su presentación:

El flujo de efectivo debe ser presentado como parte integrantes de los estados financieros; además debe presentarse dicho estado para cada período por el cual se presente un estado de ganancias y pérdidas (estado de resultados). Este estado debe prepararse con base en el

⁹⁵ Universidad Nacional Abierta. Ob. Cit. p. 390.

⁹⁶ Kennedy, *Los procesos administrativos*. Editorial Panapo, Caracas, 1979, p. 43.

⁹⁷ Gitman, L. *Principios de Administración Financiera*. Décima Edición. Editorial Mc Graw Hill. México. 1998, p. 45.

efectivo y los equivalentes de efectivo y no del capital de trabajo. ⁹⁸

En la citada norma, el párrafo 15 señala la finalidad que se persigue con el flujo del efectivo:

El estado de flujo de efectivo debe explicar el cambio ocurrido durante el período en el efectivo y sus equivalentes. Los montos totales de efectivo y sus equivalentes al principio y al final del período presentados en el estado deben ser los mismos que se muestren en el balance general a esas fechas, bien sea en una línea o en un subtotal.

Disminuciones en los Flujos de Caja

El análisis financiero se fundamenta en el uso de herramientas y de un conjunto de Técnicas que se aplican a los estados financieros y demás datos complementarios, con el propósito de obtener medidas y relaciones cuantitativas que señalen el comportamiento no solo del ente económico sino también de alguna de sus variables más significativas e importantes. Cuando un ingreso no resulte en entrada de efectivo se deberá considerar como un uso de efectivo a la hora de convertir el ingreso neto en flujo de caja; la razón es que está incluido en la primera cifra.

En el sentido de demostrar los efectos financieros de la empresa, en su condición de sujeto de retención del Impuesto al Valor Agregado en situación real y una situación supuesta; se tomaron como herramientas los índices financieros, de la empresa Seiton Autopartes, C.A., cuyo domicilio fiscal es la ciudad de San Cristóbal, cuyo objeto es la distribución, venta al mayor y al detal, importación y exportación de repuestos y accesorios nuevos y usados para todo tipo de vehículos, y cualquier otra actividad de lícito comercio, y que se describen a continuación:

⁹⁸ Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. Declaración de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. N° 11. Flujo de Efectivo.

Índice de solvencia:

Muestra la capacidad de la empresa para responder a sus obligaciones de corto plazo con sus activos circulantes. Mide el número de veces que los activos circulantes del negocio cubren sus pasivos a corto plazo.

$$\text{Índice de Solvencia} = \frac{\text{Activo Circulante}}{\text{Pasivo Circulante}}$$

La razón del circulante de la compañía Seiton Autopartes C.A., en Agosto 2012 es:

Situación real:

$$\text{Razón del Circulante} = \frac{391.121,49}{402.593,54} = 0,97$$

Situación supuesta (sin retención del I.V.A.):

$$\text{Razón del Circulante} = \frac{406.617,49}{402.593,54} = 1,00$$

Resumiendo lo anterior, cuanto más alto es la razón del circulante, se considera que la empresa es más líquida. En ocasiones, una razón del circulante de 2.0 se considera aceptable. Por ejemplo, una razón del circulante de 1.0 se podría considerarse aceptable para una empresa de servicios públicos, pero sería inaceptable para una empresa manufacturera. Cuanto más predecible es el flujo de efectivo de una empresa, menor es la aceptabilidad de una razón del circulante. Puesto que la compañía Seiton Autopartes C.A., está en un negocio con un flujo de efectivo anual relativamente predecible, su razón del circulante es de 0,97, índice que no se

considera aceptable debido a que en la realidad comercial de la empresa el dinero que se encuentra en la cuenta Retenciones de IVA no es utilizable para cumplir las obligaciones de la misma y el hecho de que los saldos en esta cuenta aumenten afectaría más su solvencia.

Índice de Liquidez o Prueba del Ácido

Indica la capacidad de la empresa para responder a sus obligaciones de corto plazo con sus activos más líquidos. La razón rápida (prueba del ácido) es similar a la razón del circulante, excepto que excluye el inventario, el cual es, por lo general, el activo circulante menos líquido. La liquidez generalmente baja del inventario es resultado de los factores principales:

- 1) Muchos tipos de inventarios no se pueden vender con facilidad porque son artículos terminados parcialmente, artículos para un propósito especial, etc.
- 2) Por lo común, un inventario se vende a crédito, es decir, se vuelve una cuenta por cobrar antes de convertirse en efectivo. La razón rápida se calcula como sigue:

$$\begin{array}{l} \text{Índice de Liquidez} \\ \text{o prueba del Acido} = \end{array} \quad \frac{\text{Activo Circulante} - \text{Inventario}}{\text{Pasivo Circulante}}$$

La razón rápida para la compañía Seiton Autopartes, C.A., en Agosto 2012, es de:

Situación real:

$$\text{Índice de Liquidez o prueba del Ácido} = \frac{391.121,49 - 219.517,30}{402.593,54} = 0,43$$

Situación supuesta (sin Retenciones de I.V.A):

$$\text{Índice de Liquidez o prueba del Ácido} = \frac{406.617,49 - 219.517,30}{402.593,54} = 0,46$$

En ocasiones se recomienda una razón rápida de 0,80 a 1.0; si por el contrario el índice es muy superior a 1 nos indicaría que la empresa tiene exceso de liquidez y eso tampoco es bueno. La razón rápida proporciona una mejor medida de la liquidez total sólo cuando el inventario de una empresa no se puede convertir fácilmente en efectivo. Si el inventario es líquido, es preferible la razón del circulante como medida de liquidez total. Respecto a Seiton Autopartes C.A., se considera que el índice está por debajo de los parámetros ideales, tanto en la realidad como en el caso supuesto, lo que significa que la empresa puede llegar a incumplir pagos y afectar la rentabilidad.

Rotación de Activos Totales:

La rotación de activos totales indica la eficiencia con que la empresa utiliza sus activos para generar ventas. Esta rotación se calcula como sigue:

$$\text{Rotación de Activo} = \frac{\text{Ventas}}{\text{Activo}}$$

Mide la eficacia general en el uso de los activos. Asimismo el valor de la rotación de activos totales de la compañía Seiton Autopartes C.A., en Agosto 2012 es:

Situación real:

$$\begin{array}{r} \text{Rotación del Activo} \\ \text{Total=} \end{array} \quad \frac{240.759,83}{401.554,04} = 0,60$$

Situación supuesta (sin retenciones de I.V.A.)

$$\begin{array}{r} \text{Rotación del Activo} \\ \text{Total=} \end{array} \quad \frac{240.759,83}{417.050,04} = 0,58$$

Esto significa que la compañía rota sus activos 0,60 veces al año. En general, cuánto más alta sea la rotación de activos totales de la empresa, más eficientemente se habrán usado sus activos. Aún cuando la situación real se muestra más favorable en lo que respecta a este índice para Seiton Autopartes C.A., debemos tomar en cuenta que los valores utilizados en el activo no incluye los saldos de la cuenta Retenciones de IVA, puesto que este dinero es algo que según el estudio realizado sólo está en papel y no podrá utilizar para hacer frente a otras obligaciones que no sean de impuestos únicamente. Esta medida es tal vez una de las de mayor interés para la administración, ya que indica si las operaciones de la empresa han sido eficientes financieramente.

Razón de Deuda:

La razón de deuda mide la proporción de activos totales financiados por los acreedores de la empresa. Cuánto más alta es esta razón, mayor es la cantidad de dinero de otras personas que está usando para generar ganancias. La razón se calcula como sigue:

$$\text{Endeudamiento Total} = \frac{\text{Pasivo Total}}{\text{Activo Total}}$$

Este índice tiene la función de medir la proporción del total de activos aportados por los acreedores de la empresa. La razón de deuda para la compañía Seiton Autopartes, C.A., para el mes de agosto 2012, es la siguiente:

Situación real:

$$\frac{\text{Endeudamiento Total}}{401.554,04} = \frac{586.510,07}{401.554,04} = 1,46 = 146\%$$

Situación supuesta (sin Retenciones de I.V.A):

$$\frac{\text{Endeudamiento Total}}{417.050,04} = \frac{586.510,07}{417.050,04} = 1,40 = 140\%$$

Este valor indica que la compañía ha financiado con deuda más del 100% de sus activos. Entre más alta es esta razón, más alto es el grado de endeudamiento de la empresa, así como el del apalancamiento financiero que tiene.

Liquidez de los contribuyentes

Es el grado en que la empresa puede hacer frente a sus obligaciones corrientes, es la medida de su liquidez a corto plazo. La liquidez implica por tanto, la capacidad puntual de convertir los activos en líquidos o de obtener disponibles para hacer frente a los vencimientos a corto plazo.

Algunos autores se refieren este concepto de liquidez con el término de solvencia, definiéndola como la capacidad que posee una empresa para hacer frente a sus compromisos de pago. Podemos definir varios grados de

solvencia. En primer lugar tenemos la solvencia final expresada como la diferencia existente entre el activo total y el pasivo exigible. Recibe este nombre de solvencia final porque se sitúa en una perspectiva que podemos considerar últimas: La posible liquidez de una empresa. Con esta solvencia final medimos si el valor de los bienes respalda la totalidad de las deudas contraídas por la empresa.

Se recuerda que esta medida es la que suelen figurar en las notas o resúmenes sobre suspensiones de pago. En la práctica corriente suele utilizarse más el término de solvencia corriente, término equiparable al de liquidez a corto plazo.

En los contribuyentes la poca liquidez puede suponer: una disminución en la rentabilidad, la imposibilidad de aprovechar oportunidades interesantes (expansión y compra de oportunidades), pérdida del control de la empresa, pérdida total o parcial del capital invertido; atraso en el pago de intereses y principal de sus créditos, pérdida total o parcial de las cantidades prestadas.

Reintegro de Exceso Pagado

Los contribuyentes o responsables interesados en la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de tributos, sanciones o intereses, deberán presentar la solicitud según las condiciones previstas en el Código Orgánico Tributario y seguir las especificaciones establecidas por el SENIAT, a través de su página web <http://www.seniat.gob.ve>. Todo de conformidad con la Providencia N° SNAT/2011-0084, dictada por el Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), y publicada en la G.O. N° 39.850, de fecha 25 de enero de 2012, que establece:

*Artículo 1. Los contribuyentes o responsables interesados en la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de tributos, sanciones o intereses, deberán presentar la solicitud de los términos y condiciones establecidos en el Código Orgánico Tributario y siguiendo las especificaciones técnicas establecidas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, a través del Portal Fiscal.*⁹⁹

Con base a lo anterior, tendrán derecho a solicitar el reintegro de haber pagado por error lo que no se debe, aquellos contribuyentes que hubieren realizado un pago en exceso (de más) o indebidamente (cuando no procede el pago del tributo). Además, de solicitarse el reintegro del tributo (impuesto) pagado de más o indebidamente, también podrá solicitarse el reintegro de intereses, multas y recargos que hayan sido pagados de esa misma forma.

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, tal como lo menciona el artículo 43 de la Ley del IVA; así como también se menciona la procedencia de la recuperación de los créditos fiscales, requisitos y formalidades que deben cumplirse, bajo las condiciones establecidas en el Reglamento.

Igualmente la Administración Tributaria dispone de la creación de un registro especial que distingue a este tipo de contribuyentes, a los efectos de su control, pudiendo exigir a los contribuyentes que soliciten recuperación de los créditos fiscales que constituyan garantías suficientes a objeto de proteger los derechos de la República.

El procedimiento que se emana de dicho Reglamento, mediante el cual el contribuyente podrá solicitarlo ante la Administración Tributaria, por una sola vez al mes, el cual deberá comprender los créditos fiscales

⁹⁹ Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39850 del 25 de enero de 2012, mediante el cual se publica la Providencia Administrativa N° SNAT/2011/0084, Caracas, 30 de Diciembre de 2011.

correspondientes a un solo período de imposición.

El artículo 43 de la Ley del IVA, también se hace extensivo a los contribuyentes que realizan exportaciones totales o parciales de bienes o servicios nacionales, exentos o exonerados, siempre y cuando estén inscritos en el registro mencionado. El lapso de respuestas por parte de la Administración tributaria será de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha de la recepción definitiva de la solicitud de recuperación del crédito fiscal.

Asimismo, la recuperación de los créditos fiscales sólo podrá efectuarse mediante la emisión de certificados especiales de reintegro tributario, los cuales podrán ser cedidos o utilizados para el pago de tributos nacionales, accesorios de la obligación tributaria, sanciones tributarias y costas procesales; operando sin perjuicio de la potestad fiscalizadora de la Administración Tributaria, quien podrá determinar, sin perjuicio de la potestad fiscalizadora, la improcedencia de la recuperación comprobada.

Cuando el contribuyente no se pronuncie sobre la solicitud presentada dentro del plazo previsto, podrá optar, en cualquier momento y a su solo criterio, por esperar la decisión o por considerar que el vencimiento del plazo aludido equivale a la denegatoria de la solicitud, en cuyo caso podrá interponer el recurso contencioso tributario previsto en el Código Orgánico Tributario.

Para obtener la recuperación, el contribuyente exportador deberá presentar una solicitud ante el SENIAT, en la que indica el momento del crédito fiscal a recuperar, el cual deberá ser calculado para el período solicitado el contribuyente realizare también ventas internas, sólo tendrá derecho a recuperar los créditos fiscales imputables a las exportaciones.

Recuperación de Retenciones Acumuladas

Con base a la providencia Administrativa 0056¹⁰⁰, en caso que el impuesto retenido sea superior a la cuota tributaria del período de imposición respectivo, el excedente no descontado puede ser traspasado al período de imposición siguiente o a los sucesivos, hasta su descuento total; pero si transcurren tres períodos de imposición y aún subsiste algún excedente sin descontar, el contribuyente puede optar por solicitar la recuperación total o parcial del saldo acumulado; en este caso son recuperables las cantidades que hayan sido debidamente declaradas y enteradas por los agentes de retención y se reflejen en el estado de cuenta del contribuyente, previa compensación de oficio conforme a lo establecido en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario.

Dicha recuperación se realizará mediante oficio a la División de Recaudación de Gerencia Regional de Tributos Internos, la cual se hará una sola vez al mes. De igual modo ha de esperarse a que la Administración Tributaria se pronuncie para aquellos contribuyentes que solicitaron saldos acumulados correspondientes a períodos anteriores a la entrada en vigencia de la Providencia SNAT/2005/0056.

Para solicitar la recuperación de retenciones acumuladas, los contribuyentes deberán acompañar los documentos que acrediten su representación; igualmente acompañarán las retenciones correspondientes a los períodos que reflejan tal acumulación de retenciones.

Por otra parte, el Jefe de Recaudación correspondiente, deberá decidir la solicitud con la totalidad de los recaudos exigidos dentro de un plazo no mayor de treinta días hábiles contados a partir de la fecha de recepción definitiva de tal solicitud. Las recuperaciones acordadas no menoscaban las

¹⁰⁰ Providencia Administrativa SNAT/2005/0056, Recuperación de retenciones acumuladas, artículos 9 al 11.

facultades de verificación y fiscalización por parte del SENIAT.

En los casos en que las solicitudes que comprendan saldos acumulados de períodos anteriores a la entrada en vigencia de la providencia SNAT/2005/0056, LA Administración Tributaria deberá pronunciarse en un plazo no mayor de noventa días contados a partir de la recepción definitiva de la solicitud; pero cuando la Administración Tributaria no se pronuncie dentro de los plazos establecidos en el artículo 10 de la mencionada providencia, se entenderá que el órgano tributario ha resuelto negativamente, conforme a lo establecido en el artículo 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

También se puede dar el caso que la División de Recaudación al decidir la recuperación solicitada por el contribuyente, detecte diferencias de impuesto autoliquidadas por los sujetos pasivos, procederá a ejecutar lo establecido en los artículos 172 al 175 del COT y efectuará los requerimientos de información que considere pertinentes para la resolución de tal solicitud, debiendo con ello la Administración Tributaria iniciar un procedimiento fiscalizador, ello implica que podrá verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables a los fines de realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que haya lugar; y en caso en que verifique el incumplimiento de deberes formales o de deberes de los agentes de retención y percepción, la Administración Tributaria impondrá la sanción respectiva mediante resolución que se notificará al contribuyente o responsable, todo de conformidad a lo previsto en el COT.

Cesión o venta de impuesto IVA

En la providencia SNAT/2005/0056 establece que para la recuperación de retenciones acumuladas el contribuyente hará una solicitud ante la Administración Tributaria, y en caso de resultar favorable, en la misma solicitud el proveedor deberá indicar, su decisión de compensar o

ceder, identificando tributos, montos y cesionario; y el tributo sobre el cual el cesionario efectuará la imputación respectiva. La compensación del agente de retención o su cesionario se aplicará siguiendo el orden establecido en el Código Orgánico Tributario:

*La compensación extingue, de pleno derecho y hasta su concurrencia, los créditos no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente, por concepto de tributos, intereses, multas y costas procesales, con las deudas tributarias por los mismos conceptos, igualmente líquidas, exigibles y no prescritas, comenzando por las más antiguas, aunque provengan de distritos tributos y accesorios, siempre que se trate del mismo sujeto activo.*¹⁰¹

Con base a lo anterior, el contribuyente o su cesionario podrá oponer la compensación en cualquier momento en que deban cumplir con la obligación del pago de los tributos, intereses, multas y costas procesales, o frente a cualquier reclamación administrativo o judicial de los mismos, sin necesidad de un pronunciamiento administrativo previo que reconozca su derecho.

Igualmente el contribuyente o su cesionario está obligado a notificar de la compensación ante la Administración Tributaria, en un plazo de cinco días hábiles siguientes de haber sido opuesta, sin que ello constituya un requisito para la procedencia de la compensación, y sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación que pueda ejercer la entidad recaudadora posteriormente; la falta de notificación dentro del lapso previsto generará sanción; y la Administración podrá oponer la compensación frente al contribuyente responsable o cesionario, a fin de extinguir, bajo las mismas condiciones, cualesquiera créditos invocados por ellos.

También, vale señalar, que la compensación no será oponible en los impuestos indirectos cuya estructura y traslación prevea las figuras de los denominados: débito y créditos fiscales, salvo expresa disposición legal en contrario. La imposibilidad de oponer la compensación establecida será extensible tanto al débito y crédito fiscales previstos en la estructura y

¹⁰¹ Código Orgánico Tributario. Ob. Cit. art. 49, párrafo primero.

traslación del impuesto indirecto, como a la cuota tributaria resultante de su proceso de determinación.

En los artículos 50 y 51 del Código Orgánico Tributario está referido a los créditos líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos y accesorios, podrán cederse a otros contribuyentes para ser compensadas con las deudas tributarias del cesionario, debiendo el contribuyente notificar a la Administración Tributaria dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la cesión. El artículo 50 del Código Orgánico Tributario, establece que:

Los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, por concepto de tributos y sus accesorios, podrán ser cedidos a otros contribuyentes o responsables, al solo efecto de ser compensados con deudas tributarias del cesionario con el mismo sujeto activo. El contribuyente o responsable deberá notificar a la Administración Aduanera y Tributaria de la cesión dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de efectuada. El incumplimiento de la notificación acarreará la sanción correspondiente en los términos establecidos en este Código.¹⁰²

Con base a este artículo las compensaciones efectuadas por el cesionario, el Código Orgánico Tributario, establece que:

Las compensaciones efectuadas por el cesionario conforme a lo establecido en el artículo anterior sólo surtirán efecto de pago en la medida de la existencia o legitimidad de los créditos cedidos. La Administración Tributaria no asumirá responsabilidad alguna por la cesión efectuada, la cual en todo caso corresponderá exclusivamente al cedente y cesionario respectivo. El rechazo o impugnación de la compensación por causa de la inexistencia o ilegitimidad del crédito cedido hará surgir la responsabilidad personal del cedente. Asimismo, el cedente será solidariamente responsable junto con el cesionario por el crédito cedido.¹⁰³

Con esto queda demostrado que con los créditos cedidos, las compensaciones efectuadas por el cesionario, sólo surten efecto de pago si los créditos son existentes y legítimos; por ende la Administración Tributaria no asume ninguna responsabilidad por la cesión efectuada, la cual en todo caso corresponde exclusivamente al cedente y cesionario respectivo; conforme a lo establecido en el Código Orgánico Tributario:

En todo caso, cuando existe rechazo o impugnación de la

¹⁰² Código Orgánico Tributario... Ob. Cit. art. 50.

¹⁰³ Código Orgánico Tributario... Ob.cit, art. 51.

compensación por objeción del crédito cedido, hace surgir la responsabilidad personal del cedente; siendo así solidariamente responsable junto con el cesionario por el crédito Cedido.

Por parte de la Administración Tributaria, el obligado a notificar la cesión es el cedente, donde se utilizarán los formatos diseñados por el SENIAT y acompañando los siguientes recaudos: (a) Copia del Contrato de Cesión debidamente autenticado, incluyendo el título del crédito; (b) copia del acta constitutiva de la empresa con sus últimas modificaciones y de la Junta Directiva que lo conforman; (c) las respectivas declaraciones de los tributos, en caso de Impuesto sobre la Renta; y/o resoluciones de la Administración Tributaria, por ejemplo en las retenciones por exceso de I.V.A.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Todo contribuyente como consecuencia de las actividades mercantiles que realice dentro de la operación de un negocio, no solo se encuentra obligado al pago de los tributos, sino que además está obligado al cumplimiento de una serie de los deberes formales que tienen la finalidad de lograr un efectivo control fiscal por parte del SENIAT.

Por tanto, se consideró necesario la creación de una planificación fiscal que permitió garantizar un adecuado cumplimiento de todas las normas impositivas vigentes, en concordancia con la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056, para poder responder satisfactoriamente a los procesos de fiscalización efectuados por la Administración Tributario y evitar posibles sanciones.

Así la presente investigación revistió carácter importante, porque en ella se describe el impacto del impuesto no compensado a causa de las retenciones de Impuesto al Valor Agregado en los Contribuyentes Ordinarios, microempresarios, tal es el caso de la empresa Seiton Autopartes C.A., y analizado el objetivo específico N° 1, se precisó que el régimen de las retenciones de I.V.A en el ordenamiento Jurídico Venezolano, está contemplado dentro de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y las demás leyes respectivas.

De allí que, el artículo 164 de la Carta Magna establece la organización, recaudación, control y administración de los ramos tributarios propios, según las disposiciones de las leyes nacionales y estatales, y con respecto a la creación, recaudación e inversión de sus ingresos; el artículo 168 se acoge al Municipio goza de personalidad jurídica y autonomía; igualmente el artículo 178 prevé la competencia sobre la administración de los intereses y la gestión de las materias que se le imputan en cuanto a la

vida local, ordenación y promoción del desarrollo económico y social, dotación y prestación de servicios públicos domiciliarios, entre otros; y en el artículo 179 dicta la competencia sobre las rentas municipales e ingresos por concepto de actividades económicas y otro tipo de impuestos.

En razón de ello, la investigación está sustentada en la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria publicada en concordancia con el artículo 11 de la Ley del I.V.A., para designar agentes de retención a los sujetos pasivos, distintos a personas naturales, a los cuales el SENIAT califica como especiales, al comprar bienes muebles y reciban servicios de proveedores que sean contribuyentes ordinarios del I.V.A., indicando en la Ley IVA que estos bienes muebles, son los que pueden cambiarse de lugar, bien por sí mismos o movidos por una fuerza exterior, siempre que fuesen corporales o tangibles, pero que excluye a los títulos valores.

Ahora bien, con respecto a las sanciones, contempla la citada providencia en su artículo 23, su incumplimiento, el cual regirá conforme a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario, en el caso que el agente de retención no entregue el comprobante de retención exigido por el proveedor en los tres días siguientes o lo entregue con retardo, pues resultará aplicable la sanción prevista en el artículo 107 del citado Código, lo cual también es aplicable a los proveedores que limiten el cumplimiento de los deberes por parte de los agentes de retención.

Con base al objetivo específico N° 2, en la que se establecen las relaciones de los contribuyentes ordinarios respecto a las retenciones de I.V.A., los venezolanos, guardan una relación estrecha con el Estado, referente al pago de los tributos, de allí que la obligación tributaria surge entre las distintas expresiones del Poder Público y lo sujetos pasivos; así los contribuyentes ordinarios de este impuesto son importadores habituales de bienes, los industriales, comerciantes, prestadores de servicios, y se

relaciona con toda persona natural o jurídica que realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones que constituyan hechos imponibles, conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Igualmente el Código Orgánico Tributario, prevé las sanciones que los contribuyentes sean objeto a falta de enterar el IVA ante la Administración Tributaria, cuya evasión fiscal sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la Ley, podrá ser castigada penalmente, lo que constituye un elemento nato dentro de la normativa constitucional del país, por ello los tributos que rigen en un momento dado, no pueden extraer del contribuyente una cantidad que implique su descapitalización o una violación al principio de capacidad contributiva.

En este orden, el incumplimiento de los deberes previstos en la Providencia 0056 guarda relación con lo sancionado conforme a lo dispuesto en el mencionado Código Tributario, inherente a los deberes formales en materia del impuesto al Valor Agregado, pues acá no hacen distinción en cuanto a la capacidad económica o a las características de los ingresos de la empresa infractora, existiendo la posibilidad de imponer al contribuyente una sanción.

Dichas sanciones, aplicables son: prisión, multa, comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo, también existe clausura del negocio, inhabilitado para ejercer la profesión y la suspensión o revocación del registro mercantil de la empresa o la patente del establecimiento,

Los ilícitos tributarios son los que van en contra o atentan contra las normas tributarias; así los ilícitos formales se originan por el incumplimiento de los deberes según lo establecido en el artículo 99 del C.O.T., y los ilícitos materiales constituyen tales acciones como el retraso u omisión, en el pago de anticipos, incumplimientos de la obligación de retener o percibir, la obtención de devoluciones o reintegros indebidos. También una revocatoria

o suspensión de licencias, es una de las sanciones de decisión administrativa de la autoridad tributaria (SENIAT), en virtud de la cual se revoca (dejar sin efecto), o suspende la licencia de una persona natural o jurídica para que continúe comercializando o prestando sus servicios en el espacio donde esa autoridad, ejerce su jurisdicción.

En cuanto al objetivo específico N° 3, sobre determinar el efecto para los contribuyentes ordinarios derivados de la retención de IVA, se evidencia lo siguiente: como primera medida se indica la forma cómo evaluar la capacidad de generar flujos de efectivos, de acuerdo a la Declaración de Principios de Contabilidad N° 11, de allí que se determinó las razones de las diferencias entre el resultado neto y el movimiento de efectivo, analizando dentro del uso del efectivo el aspecto de inversión y financiamiento, pues este conocimiento y análisis del capital de trabajo constituye la vía de transformación en disponibilidad de las inmovilizaciones que participan en el proceso económico de la empresa.

Pues en dicho estado no se muestra el impacto neto producido en el flujo por el incremento o decremento habido en un área determinada del capital de trabajo entre el principio y el fin de un período particular, como sucede con los inventarios, sino que se muestran los movimientos globales específicos que afectan, aisladamente, cada uno de estos aspectos del activo y pasivo.

Así la finalidad de demostrar mediante este estado el flujo de efectivo en la empresa, brinda la capacidad para generar efectivo a través de las operaciones normales, debido a que la administración del efectivo es de principal importancia en cualquier negocio, porque es el medio para obtener mercancías y servicios, y se requiere una cuidadosa contabilización de las operaciones con efectivo debido a que este rubro puede ser rápidamente invertido.

En segunda instancia se determinó una situación real y supuesta que

afecta las retenciones de IVA, para el mes de agosto 2012. El Índice de solvencia, demostró la capacidad de la empresa para responder a sus obligaciones de corto plazo con sus activos circulantes, midiendo el número de veces que estos activos cubren sus pasivos a corto plazo; en cuanto al índice de liquidez o prueba del ácido, se demuestra que la empresa es capaz de responder a sus obligaciones de corto plazo con sus activos más líquidos; en lo relativo a la razón de deuda, se midió la proporción de activos totales financiados por los acreedores de la empresa, y cuanto más alta mayor es la cantidad de dinero de otras personas que están usando para generar ganancias.

Por otra parte, los contribuyentes o responsables interesados en la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de tributos, sanciones o intereses, deberán presentar la solicitud según las condiciones previstas en el Código Orgánico Tributario y seguir las especificaciones establecidas por el SENIAT, a través de su página web; así, 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, tal como lo menciona la Ley del IVA.

De igual forma se puede hablar de la existencia de diferentes niveles de liquidez. Una falta de liquidez puede significar que la empresa sea incapaz de aprovechar sus descuentos favorables o utilidades rentables. También puede suponer el freno notable a la capacidad de expansión. Es decir, la falta de liquidez a este nivel implica una menor libertad de elección y por tanto un freno a la capacidad de maniobra.

Una falta de liquidez más grave significa que la empresa es incapaz de hacer frente a sus compromisos de pagos actuales. Esto puede conducir a la disminución del nivel de operaciones, a la venta forzada de bienes de activo o en último término a la suspensión de pago o a la quiebra.

Recomendaciones

El Estado debe garantizar los valores de igualdad, justicia social, defensa y mecanismos de participación de manera de crear confianza en la gestión de políticas públicas; para que a su vez el contribuyente se sienta beneficiado con los bienes y servicios derivados del pago de sus impuestos.

Igualmente, la Administración Tributaria deberá operar su potestad fiscalizadora para determinar la procedencia o no sobre la recuperación comprobada de los créditos fiscales.

Asimismo, en el análisis del porcentaje de retención, la administración tributaria deberá revisar las cifras establecidas para la aplicabilidad de la retención, ya que ello es fundamental, de tal manera que no se vean afectadas las estructuras financieras de los contribuyentes ordinarios microempresarios.

En materia de recuperación de créditos fiscales existe la figura del silencio negativo para el caso en que la Administración Tributaria no resuelva o decida dentro de los lapsos de ley las respectivas solicitudes realizadas o presentadas por el contribuyente, y así éste pueda intentar las acciones correspondientes ante tal negativa en ejercicio de derecho a la defensa y al debido proceso.

Finalmente, se recomienda a la Administración Tributaria dictar charlas a microempresarios o contribuyentes ordinarios a fin de brindar asesoramiento y asistencia tributaria, programando talleres o jornadas de información y de ser posible dirigiéndose a las mismas a capacitar el personal de manera de garantizar el cumplimiento por parte de los empresarios y que los mismos se sientan asistidos por parte de la administración tributaria.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Arias Fidas, G. *El proyecto de investigación. Introducción a la metodología científica*. 5ta. Edición. Caracas: Editorial Episteme, 2006.

Armas, V., *Esplendor y miseria de las pymes venezolanas*. Revista Debates IESA 36 - 41. (1999), Disponible en Revista Visión Gerencial, Año 2, N° 1, Vol1, Enero-Junio 2003.

Balestrini Acuña, Miriam, *Cómo se elabora el proyecto de investigación*. Consultores Asociados Servicio Editorial. Caracas, Venezuela. 2002.

Bernal Niño, Mireya, *Contabilidad, sistema y gerencia*. Colección Minerva. El Nacional, Caracas, 2004, p. 41.

Bohorquez, Laura. (2003). *Efectos financieros y administrativos causados por las retenciones del IVA en los contribuyentes especiales*. Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado. Decanato de Administración y Contaduría. Barquisimeto, Edo. Lara.

Brewer-Carías, Allan. *Introducción al Estudio de la Organización Administrativa Venezolana*. Caracas, Venezuela, 1984, p. 303.

Cabanellas de Torres, Guillermo. *Diccionario Jurídico I Elemental*. Editorial Eliasta, Buenos Aires, 2001, p. 795.

Carmona Estanga, Pedro, *El retorno al IVA.*, Revista Electrónica Bilingüe Economía y Petróleo, N° 13, Venezuela Analítica. Marzo, 1997.

Cedeño López, Sonia Elizabeth; Chávez López, María Cecilia; y Palacios Coello, Mayra Tatiana (2007). *Análisis tributario del sector industrial del plástico que fabrican fundas al vacío para la exportación y su efecto en el flujo de efectivo por tipo de contribuyente*. Escuela Superior Politécnica del Litoral. Facultad de Ciencias Humanísticas y Económicas ICHE. Guayaquil Ecuador.

Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial Ordinaria Nro. 37.305, de fecha 17 de Octubre de 2.001.

Código Orgánico Tributario. *Gaceta Oficial N° 39.127, de fecha 26 de Febrero de 2009*. Capítulo II. Parte Especial, Sección Primera de los ilícitos formales. Art. 93.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela Publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria Nro. 5453 de fecha 24 de Marzo del Año 2.000.

Diccionario de Economía y Finanzas. *La Gran Enciclopedia de Economía*. Disponible en: www,economía48.com. [Consulta: 2012, Junio 01].

Diccionario de la Lengua Española. España: Larousse Editorial, S.L. 2007., p. 96.

Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. Declaración de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. N° 11. Flujo de Efectivo.

Florencio Contreras Quintero Disquisiciones Tributarias (1993). Universidad de Los Andes, Mérida, 1969, p. 15. En: Universidad Nacional Abierta, *Sistemas Tributarios* Módulo III, IV. Administración y Contaduría. Caracas, Venezuela.1993, p. 57.

Garay, Juan y Miren Garay, *Ley del IVA 2007, comentada y con índice alfabético de la Ley y del Reglamento, casos prácticos*, Caracas, Venezuela: Ediciones Corporación AGR. S.C., 2010, p. 55.

Garay, Juan y Garay Miren, *Comentarios a la Ley del IVA*. Comentada y con índice alfabético de la Ley y del Reglamento. Caracas, Ediciones Juan Garay. 2007, Artículo 30 Ley del IVA, último aparte, p.19.

Garay Juan y Garay Miren, *La Constitución Bolivariana Comentada*. Reedición Actualizada Agosto 2005. Ediciones Juan Garay. 2005.

Gitman, L. *Principios de Administración Financiera*. Décima Edición. Editorial Mc Graw Hill. México. 1998, p. 45.

Iduñate, Alba y García, Pascual (2006). *La estructura del IVA en México*. Trabajo de grado de la Universidad Autónoma Metropolitana – Azcapotzalco. México.

Kennedy, *Los procesos administrativos*. Editorial Panapo, Caracas, 1979, p. 43.

Impuesto al Consumo Suntuario y las Ventas al Mayor (ICSVM) Gaceta Oficial N° 36.007 del 25/7/1996 reimpressa por error material en Gaceta Oficial N° 36.095 del 27/11/96

Impuesto al Valor Agregado (IVA) Gaceta Oficial N° 5.341 Extraordinario, de

fecha 5 de mayo de 1999, vigente a partir del 1° de junio 1999.

Impuesto al Valor Agregado fue creado mediante Gaceta Oficial Ordinaria Nro. 39.147, de fecha 26 de Marzo de 2.009.

Impuesto al Valor Agregado (IVA) Reforma publicada en la Gaceta Oficial N° 37.002 de fecha 28/07/2000, reimpressa por error material en la Gaceta Oficial N° 37.006 del 02/08/2000, vigente a partir del 1° de agosto del mismo año.

Impuesto al Valor Agregado (IVA) Reforma de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.480 del 09/07/2002, vigente a partir del 1° de agosto del mismo año.

Impuesto al valor agregado. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1967.

Medina Lucena, Ismar Mercedes (2003). *La retención de IVA y su impacto en el flujo de caja de los contribuyentes ordinarios (caso una empresa de informática)*. Universidad Católica del Táchira, Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado, Vicerrectorado Académico. Dirección General de Investigación y Postgrado. Bárquisimeto, Estado Lara.

Meléndez Alexis. *Tributación local y la armonización del sistema Tributario Nacional*. Barquisimeto 2001.

MRLS y Asociados. (2011)- *Urge reforma del sistema de retención del IVA*. [Disponible en: <http://blogspot.com.gerencia-y-tributos>], [Consulta: 2012, Agosto22].

Ley de Impuesto al Valor Agregado Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, *Decreto 5.212*, dictado en base a Ley Habilitante publicada en G.O. 38.617 del 01 de Febrero 2007.

Ley que establece el IVA Gaceta Oficial N° 38.263 de fecha 01 de Septiembre de 2005.

Ley de Impuesto al Valor Agregado Decreto Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.280, *El Impuesto al Valor Agregado*, 2005.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Gaceta Oficial N° 37.999, de fecha 11 de Agosto y entró en vigencia el día 1° de Septiembre de 2004.

Ley de Impuesto Sobre la Renta. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 5.566. Extraordinario*. Caracas, 2001.

Medina Lucena, Isamar, *La retención de IVA y su impacto en el flujo de caja de los contribuyentes ordinarios. Caso: una empresa de informática*. Universidad Católica del Táchira. Especialidad en Gerencia Tributaria. 2003, p. 18.

Núñez, Alejandra, *Análisis del flujo de efectivo en la empresa viajes Venezuela*, Maturín, 2005.

Ossorio Manuel *Diccionario de Ciencias Jurídicas y Políticas*. Argentina, Editorial Heliasta. 2000. p. 12.

Providencia N° SNAT/2011-0084 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39850 del 25 de enero de 2012, mediante el cual se publica la Providencia Administrativa N° SNAT/2011/0084, Caracas, 30 de Diciembre de 2011.

Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A Gaceta Oficial Ordinaria N° 38.632 del 26 de febrero del año 2007. Publicada en Gaceta Oficial Nro. 38.136 de fecha, 28 de febrero de 2.005, reimpressa por error material conforme consta en Gaceta Oficial nro. 38.138 de fecha 17 de Mayo de 2.005.

Recuperación de Créditos Fiscales: Procedimiento Exportadores: Gaceta Oficial N° 37.794 del 10 de Octubre de 2003.

Reglamento de la Ley del IVA

Seminario de Aspectos Legales. *Impuesto sobre la renta en materia de retenciones*. Caracas, Venezuela, Domingo 17 de Junio de 2007. Disponible en: www.margaraspectoslegales.blogspot.com/2007/06/impuesto-sobre-la-renta. [Consulta: 2012, junio 2].

Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENAT), como servicio autónomo sin personalidad jurídica, según Gaceta Oficial N° 35.427 del 23 de marzo de 1994.

Universidad Nacional Abierta, *Contabilidad Superior II*. Módulo., 1982, pp. 387-401

Universidad Nacional Abierta. *Sistemas Tributarios*. Módulo III, IV. Administración y Contaduría. Caracas, Venezuela.1993, p. 77.

Velázquez, Efraín (2012) *El peso del IVA en la recaudación fiscal*. En: Revista Dinero N° 269. Venezuela; p. 16.

Vielma Rojas, Vianel María (2008). *Efectos de la retención del Impuesto al Valor Agregado en los contribuyentes especiales, en condición de agentes y sujetos de retención, caso de estudio: Consorcio "Servicios de Ingeniería, Mantenimiento, Construcción y Operaciones (SIMCO)*. Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales Especialización en Ciencias Contables, Mención: Tributos. Área: Rentas Internas. Mérida, 2008.

Villegas Héctor. *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, buenos Aires, Ediciones Depalma., 1992, p. 513.