UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO

PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LAS EMPRESAS DEL SECTOR COMERCIAL DE TÁRIBA, MUNICIPIO CÁRDENAS, ESTADO TÁCHIRA.
CASO DE ESTUDIO: AGROPECUARIA EL JUNCO, C.A.

Proyecto de Trabajo de Grado
para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria
Línea de investigación: Gerencia y Derecho Tributario

Autor: Lcda. Lucy María Márquez Vivas

Tutor: Lcdo. Emilio Ramírez

San Cristóbal, Octubre de 2014

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de tutor del Trabajo de Grado presentado por Lucy María Márquez Vivas para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria, cuyo título es "**Planificación tributaria en Materia de Impuesto sobre la Renta en las empresas del sector comercial de Táriba, Municipio Cárdenas, Estado Táchira. Caso de estudio: Agropecuaria el Junco, C.A.**, aprobado por el Consejo General de Postgrado, en su reunión de fecha 03 de Diciembre de 2013, según acta Nº 116.

Considero que este trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación correspondiente.

_____

Lcdo. Emilio Ramírez Petrella

C.I. 12.631.004

ÍNDICE GENERAL

PP

APROBACIÓN DEL TUTOR II
ÍNDICE GENERAL III
LISTA DE CUADROS VI
LISTA DE GRÁFICOS VII
RESUMEN IX
INTRODUCCIÓN 1
Objetivo General 8
Objetivos Específicos 8
CAPÍTULO I 17
Procesos derivados de la Planificación Tributaria del Impuesto sobre la Renta llevados a cabo por la empresa Agropecuaria El Junco, C.A. 17
Planificación en la Empresa 17
Planificación Tributaria 22
Metas de la Planificación Tributaria 25
Uso de Incentivos Tributarios 25
No Incurrir en Hechos Gravados 26
Relación porcentual impuestos e ingresos 26
Relación gasto laboral e ingresos. 26
Nivel de dividendos a los accionistas 26
Estructura ágil para adaptarse a los cambios legales 27
No incurrir en sanciones 27
Evitar la doble o múltiple tributación 27
Impuesto sobre la Renta 27
Ingresos sujetos al ISLR 32
Costos y gastos deducibles del ISLR 35
Retenciones del Impuesto sobre la Renta. 40

Ajuste por Inflación 42
Deberes formales en materia del Impuesto sobre la Renta..... 47
Análisis general de los resultados 70
CAPÍTULO II 72
Ilícitos Tributarios en materia de Impuesto sobre la Renta por los cuales la empresa “Agropecuaria El Junco, C.A.” ha sido objeto de sanciones en el período 2010 – 2013..... 72
Ilícitos Formales 76
Ilícitos formales relacionados con el deber de inscribirse ante la Administración Tributaria..... 78
Ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes..... 79
Ilícitos formales relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales contables. 81
Ilícitos formales relacionados con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones..... 82
Ilícitos formales relacionados con la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria..... 83
Obligación de informar y comparecer ante la Administración Tributaria. 86
Ilícito relacionado con el desacato a las órdenes de la Administración Tributaria: 87
Ilícitos relativos a las especies Fiscales y Gravadas 88
Ilícitos Materiales..... 91
El retraso u omisión en el pago del tributo o de sus porciones. 91
El retraso u omisión en el pago de anticipos. 91
El Incumplimiento de la obligación de retener o percibir. 92
La obtención indebida de reintegros o devoluciones..... 92
Los Ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad..... 93
Análisis general de los resultados 105
CAPÍTULO III 107
Factores que inciden en la ejecución de la Planificación Tributaria y su consideración en la empresa Agropecuaria el Junco, C.A. 107

Estructura organizacional 107
Toma de decisiones..... 109
Capacitación del personal 111
Asesor tributario 114
Análisis general de los resultados 120
CONCLUSIONES 123
RECOMENDACIONES.....124
REFERENCIAS 126
ANEXOS.....130
Anexo A. Operacionalización de Variables..... 131
Anexo B. Cuestionario..... 132
Anexo C. Cartas de Validación del instrumento 135

LISTA DE CUADROS

PP

Cuadro 1. Proceso Administrativo: Interacción dinámica 18

Cuadro 2. Premisas de la Planificación 19

Cuadro 3. Sanciones por ilícitos formales relacionados con el deber de inscribirse ante la Administración Tributaria 79

Cuadro 4. Sanciones por Ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes 80

Cuadro 5. Sanciones por Ilícitos formales relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales contables 81

Cuadro 6. Sanciones por Ilícitos formales relacionados con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones 83

Cuadro 7. Sanciones por Ilícitos formales relacionados con la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria 85

Cuadro 8. Sanciones por incumplir con la obligación de informar y comparecer ante la Administración Tributaria :..... 86

Cuadro 9. Sanciones por ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas. 90

Cuadro 10. Sanciones por retraso u omisión en el pago de anticipos. 92

Cuadro 11. Sanciones por ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad 94

Cuadro 12. Operacionalización de Variables 131

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Reconocimiento de la planificación tributaria 52
Gráfico 2. Metas de planificación tributaria 53
Gráfico 3. Cumplimiento de metas propuestas en la planificación tributaria . 54
Gráfico 4. Análisis de Ingresos del ISLR. 55
Gráfico 5. Análisis de costos y gastos del ISLR 56
Gráfico 6. Conciliación de rentas 57
Gráfico 7. Documentos sujetos a retención de ISLR. 58
Gráfico 8. Oportunidad en realización de retenciones de ISLR. 59
Gráfico 9. Planificación Ajuste por Inflación 60
Gráfico 10. Planificación de aumentos de capital social y dividendos 61
Gráfico 11. Planificación de inventarios. 62
Gráfico 12. Libros de Ajuste por Inflación. 63
Gráfico 13. Enteramiento oportuno de retenciones 64
Gráfico 14. Libros y registros contables. 65
Gráfico 15. Inscripción en Registro de Información Fiscal. 66
Gráfico 16. Inscripción en Registro de activos actualizados. 67
Gráfico 17. Declaraciones oportunas 68
Gráfico 18. Exhibición de la Declaración de ISLR. 69
Gráfico 19. Emitir y exigir facturas 96
Gráfico 20. Libros y registros contables 97
Gráfico 21. Declaraciones extemporáneas 98

Gráfico 22. Exhibición de libros y registros 99

Gráfico 23. Desacato a la Administración Tributaria 100

Gráfico 24. Retrasos de pagos de ISLR 101

Gráfico 25. Obtención indebida de reintegros o devoluciones 102

Gráfico 26. Penas restrictivas de libertad 103

Gráfico 27. Necesidad de la planificación tributaria para evitar sanciones. 104

Gráfico 28. Unidad responsable de la planificación tributaria 116

Gráfico 29. Consideración de la Planificación Tributaria en toma de decisiones. 117

Gráfico 30. Capacitación del personal. 118

Gráfico 31. Asesoría externa. 119

UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO

Planificación Tributaria en Materia de Impuesto Sobre la Renta en las empresas del sector comercial de Táriba, Municipio Cárdenas, Estado Táchira.
Caso de Estudio: Agropecuaria el Junco, C.A.

Autor: Márquez, Lucy
Tutor: Ramírez, Emilio.
Año: 2014

RESUMEN

El presente trabajo de investigación abarcó como objetivo general evaluar la planificación tributaria en materia de Impuesto sobre la Renta en las empresas del sector comercial de Táriba, Municipio Cárdenas, Estado Táchira, caso de estudio: Agropecuaria el Junco, C.A. Se plantearon los siguientes objetivos específicos: determinar los procesos derivados de la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta, identificar los ilícitos cometidos por la empresa durante el periodo 2010 – 2013, identificar los factores que inciden en la ejecución de la planificación tributaria y su consideración en la empresa. El nivel de investigación fue de tipo descriptivo, de campo. La población estuvo conformada por 4 empleados del área administrativa y contable de la empresa. Como técnica de recolección de datos se utilizó la encuesta aplicando como instrumento un cuestionario contentivo de 31 preguntas cerradas con escala dicotómica. Los resultados se presentaron a través de gráficos de sectores relacionando la información obtenida con el objetivo de estudio. Se concluye que la planificación tributaria en materia de Impuesto sobre la Renta, no brinda los beneficios esperados a la organización por la falta de implementación y cumplimiento de metas, ausencia de análisis sobre la información necesaria para la determinación del impuesto, ausencia y debilidad de los factores que inciden en la planificación tributaria. Las recomendaciones se basaron en proponer actividades a fin de implementar el análisis de información, la capacitación del personal y el apoyo de asesoría externa.

Descriptores: Planificación Tributaria, Impuesto sobre la Renta, Deberes formales, Ilícitos Tributarios, Factores de Planificación.

INTRODUCCIÓN

El hombre como individuo social a lo largo de la evolución ha diseñado estructuras organizadas que le han permitido retroalimentarse y subsistir en el entorno, intercambiando continuamente información y experiencia, para prevenir el futuro y adelantarse a los acontecimientos que le pudieran afectar. De allí nace la planificación, al tratar de evitar la afectación del individuo por hechos posteriores, en este sentido con el transcurso del tiempo la planificación se identificó como una herramienta útil para hacer más eficiente la toma de decisiones.

En el mundo globalizado en el cual vivimos, las empresas así como las personas, se ven afectadas por los cambios que cada día se generan en su entorno, por ende, para las organizaciones es realmente necesario planificar sus actividades, dando el más eficiente uso a sus recursos, con el fin de protegerse y adaptarse de la forma menos traumática a los cambios generados por la globalización. En este sentido, Azuaje[1], considera que para planificar en el mercado empresarial, es esencial tener presente la rapidez con la que surgen y a veces desaparecen los mercados, compañías, competidores, clientes o usuarios de sus servicios, con el fin de que las empresas se reestructuren y renueven, generándose así la necesidad de planificar sus actuaciones con el objeto de precisar el rumbo a seguir, dentro de un entorno dinámico y cambiante.

En este orden de ideas, cabe mencionar la importancia de la planificación como parte esencial del proceso administrativo en las empresas, por lo cual Chiavenato[2] toma en cuenta la planificación como una

[1]AZUAJE, E. (2005). Pensamiento Gerencial y su desarrollo. Ediciones Urania. Caracas
[2]CHIAVENATO, I. (2000). Introducción a la teoría General de la Administración. Quinta edición. Editorial McGraw Hill Interamericana, Editores, S.A. México.

técnica para minimizar la incertidumbre y dar mayor consistencia al desempeño de la empresa, por ello la ubica como la primera de las etapas del proceso administrativo, dando lugar posteriormente a los procedimientos de organización, dirección y control, los cuales completan el mencionado proceso en las empresas.

En este orden de ideas, Contreras[3] expresa la importancia de la planificación como una de las fundamentales funciones gerenciales, al indicar que:

> El proceso de gestión empresarial precisa de la fijación de objetivos en cuanto a la planificación gerencial, con el objeto de alinear los diferentes esfuerzos de la gestión gerencial con los elementos considerados como fundamentales para la organización, de tal suerte que las diferentes unidades operativas de la empresa orienten sus esfuerzos hacia la consecución de dichos objetivos; **esta consonancia se logra mediante una adecuada planificación gerencial, que constituye, a no dudarlo, una de las fundamentales funciones gerenciales**. (Negrillas propias).

Por otra parte, para Stoner y Freeman[4], el proceso formal de la planificación, está comprendido por: la formulación de metas, identificación de objetivos y estrategias actuales, análisis del entorno y de recursos disponibles, identificación de oportunidades y riesgos, identificación de grados de cambios requeridos y toma de decisiones estratégicas poniéndolas en práctica y al mismo tiempo evaluando su progreso.

En este orden de ideas, es común hoy día escuchar que las naciones atraviesan por crisis económicas las cuales abarcan problemas de desempleo, bajos niveles de producción interna, deficientes políticas

[3]CONTRERAS, M. (2008/2009). "La Planificación Tributaria y su Relación con las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones". Revista Tributum. Universidad Católica del Táchira. Edición Especial Nº XVIII. San Cristóbal, Edo. Táchira, Venezuela. 2008/2009. p.179.

[4] STONER, J. y FREEMAN, E. (1994). Administración. Cuarta edición. Editorial Prentice – Hall Hispanoamericana. México.

cambiarias, pobreza y marginalidad, normativas jurídicas poco flexibles para el sector empresarial, entre otras innumerables situaciones. En virtud de ello, se hace más necesario que las gerencias de las empresas incluyan dentro sus funciones la actividad de planificar, identificándose esta, de acuerdo a lo anteriormente señalado por los expertos y estudiosos sobre el tema, como una herramienta de gran importancia para las organizaciones, ya que les permite proyectarse hacia el futuro, conocer sus fortalezas y debilidades, ubicarse en el entorno, y adaptarse a los cambios.

La planificación juega un papel primordial en la operatividad empresarial, y en los países de América Latina, se ha considerado progresivamente a niveles empresariales públicos y privados. Vargas[5] comenta en cuanto a ello lo siguiente:

> En nuestros países en vías de Desarrollo, desde tiempos de la CEPAL (Comisión Económica para América Latina) con mucho mayor énfasis hacia finales de la década de los años sesentas y los setentas, se destacaron ideólogos como Raúl Prebish, que fortalecieron no sólo conceptualmente el enfoque de la Planificación, sino que desde dicha instancia, cuya influencia en el pensamiento Latinoamericano, es innegable, y se constituyó en el foro de mayor relevancia en el que se debatió ampliamente, sobre el papel que esta herramienta debía jugar, en el crecimiento y desarrollo económico de las empresas y así las regiones.

En la actualidad, debido a las complejas realidades que se viven, y el sin número de necesidades sociales, todos los estados, desarrollados o subdesarrollados, implementan de manera organizada y pertinente sistemas tributarios que coadyuven en la obtención de sus ingresos, en virtud de contar con los recursos necesarios para satisfacer el gasto público. En este contexto, quienes están obligados a contribuir con el pago de dichos tributos, de acuerdo a las estipulaciones plasmadas en las normativas tributarias, son

[5] VARGAS, J. (2007). La Planificación como Herramienta Gerencial. Revista electrónica Gestipolis [revista en línea], fecha de consulta: 15 de Junio de 2014. Disponible en: http://www.gestiopolis.com/canales8/ger/planificacion-como-herramienta-gerencial.htm

los ciudadanos y empresas señalados como sujetos pasivos de la norma, al momento de haber cometido algún hecho imponible expresamente señalado en la ley.

Debido a la globalización de los mercados y la creciente competencia internacional las empresas se ven obligadas a orientarse en una permanente búsqueda de eficiencia en la gestión de sus negocios. Es por ello que entra en juego la exigencia de un desarrollo de estrategias de planificación tributaria que permitan minimizar la carga pecuniaria derivada de los deberes tributarios de las empresas.

De acuerdo a esto, se introduce en esta investigación el tema de la planificación tributaria, la cual cada día se ha hecho necesaria en las organizaciones empresariales. En este sentido, según lo expresa Contreras[6], "la planificación tributaria se encuentra estrechamente relacionada con el proceso de planeación gerencial de la empresa"; dicho proceso de planificación a nivel general, dentro de su marco debe contemplar los aspectos tributarios, con la finalidad de prever su impacto financiero dentro de la organización y aprovechar eficientemente los incentivos que ofrecen las leyes tributarias.

Parra[7], expresa en cuanto al proceso de la planificación tributaria concebido por las organizaciones empresariales lo siguiente:

> Esta concepción conduce a adoptar por el empresario metas de la planeación tributaria para cumplir todas las normas fiscales sin incurrir en hechos que puedan aumentar el nivel de tributación ni verse afectado por sanciones, pero con utilización de los mecanismos que la ley misma proporciona para disminuir su efecto, o para promover actividades que el estado quiere impulsar.

[6] CONTRERAS, M. (2008/2009). *op.cit*. p. 181.
[7] PARRA, A. (2006). Planeación Tributaria y Organización Empresarial. Cuarta Edición. Legis. Bogotá. p.29

Los tributos están constituidos por los impuestos tasas y contribuciones. En Venezuela, el Impuesto sobre la Renta es uno de los más antiguos, la primera ley que norma los aspectos de este impuesto, entró en vigencia en el año 1943. El Impuesto sobre la Renta se encuentra legalizado por un grupo de normativas extensas y con múltiples detalles, los cuales a través de los años se han ido perfeccionando, con el objeto de gravar, justamente, las rentas producidas por los sujetos pasivos señalados en la Ley. Dicho impuesto es uno de los más productivos para el estado venezolano, debido a sus tarifas progresivas de acuerdo al sujeto pasivo, y a la materialidad de sus sanciones. Además de ello, a través del tiempo se han perfeccionado los procedimientos de fiscalización, por parte del ente administrador de este tributo, con el fin de disminuir al menor nivel la evasión tributaria por parte de las empresas y demás sujetos pasivos.

En este sentido, la planificación tributaria en las empresas venezolanas, incluye en una gran proporción prever las situaciones derivadas del cumplimiento de los deberes y obligaciones generadas en el marco normativo del Impuesto sobre la Renta. En este sentido, las empresas cada día se han visto en la necesidad de asumir el costo de planificar y organizarse en función de cumplir con los deberes formales y aspectos materiales, que norma la Ley del impuesto en comento.

El Municipio Cárdenas, del Estado Táchira, según su página Web oficial[8] , es denominada la ciudad primogénita del Estado Táchira, reconocida por su folclor y fervor espiritual, y dividida en tres parroquias: Amenodoro Rangel Lamus, La Florida y Cárdenas. Su economía siempre había sido identificada mayoritariamente por actividades de agricultura y ganadería, sin embargo en los últimos años, Táriba, capital de la Parroquia Cárdenas del

[8] ALCALDÍA BOLIVARIANA DE CARDENAS. Fecha de consulta: 06 de Julio de 2013, Disponible en: http://www.alcaldiadecardenas.gob.ve/histori.html

Municipio, ha incrementado de una manera importante su actividad comercial.

En esta investigación se analiza el grado en que las empresas del sector comercial de Táriba, Municipio Cárdenas, Estado Táchira, toman en cuenta la planificación tributaria en materia del Impuesto sobre la renta, en función de dar cumplimiento a los deberes establecidos por las normas tributarias que rigen este impuesto. Para ello, se abarco un caso de estudio, constituido por la empresa denominada “Agropecuaria el Junco, C.A.”, la cual tiene su origen según datos observados en su acta constitutiva, el 29 de Junio del año 2000. El objeto de comercio de esta empresa es la venta al mayor y detal de alimentos concentrados para animales, medicina veterinaria, insumos agropecuarios y cualquier otra actividad relacionada con ello.

Agropecuaria el Junco, C.A., es una mediana empresa consolidada en el mercado del comercio de insumos agropecuarios, la cual posee una estructura organizacional constituida por un departamento administrativo, dirigido por el gerente general de la empresa; un departamento de ventas, cuyo personal abarca las actividades de ventas; un departamento contable encabezado por un jefe de contabilidad, sobre el cual recae la responsabilidad del cumplimiento de las normativas contables - tributarias.

La empresa se creó con una estructura organizacional limitada, pero en función del tiempo y las necesidades, se ha ido organizando en pro de cumplir rentablemente con sus objetivos empresariales.

El departamento contable de esta empresa implementa los lineamientos necesarios a seguir por los demás departamentos en función de dar cumplimiento a las normativas tributarias y contables. Estas pautas deben estar consideradas en función de cumplir con metas u objetivos analizados en una planificación previa, la cual en este caso está constituida

por la planificación tributaria, específicamente del Impuesto sobre la Renta (ISLR).

Durante el periodo 2010 al 2013, la empresa caso de estudio ha sido objeto de dos fiscalizaciones por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en las cuales fue sometida a sanciones por incumplimiento de deberes formales y pagos extemporáneos de impuestos, lo cual refleja debilidades en la planificación para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias. Dichas debilidades acontecen por la presencia de la improvisación y el trabajo descoordinado e individualizado de los departamentos, falta de capacitación del personal y ausencia de asesoría externa.

De no considerarse previamente al pago del ISLR los aspectos necesarios en cuanto a la planificación tributaria del mismo, la empresa seguirá improvisando sobre el tiempo límite para cumplir con sus obligaciones tributarias, lo cual seguramente conllevará en este caso al incumplimiento de los deberes formales, cálculos errados en cuanto a la determinación del impuesto, y pagos elevados o subestimados, lo que seguramente traerá como consecuencia futuras sanciones tributarias, todo lo cual se traduce en incremento de los costos, afectando sin duda alguna el patrimonio de la organización.

Es por ello, que dentro del funcionamiento administrativo de la empresa “Agropecuaria el Junco, C.A”, se hace necesario reforzar la planificación tributaria, a través de la consideración de pautas previas que conlleven a cumplir cabalmente con las formalidades que requiere el Impuesto sobre la Renta, y además de ello analizar con antelación la cuantía de su determinación, a fin de aprovechar al máximo los beneficios que el mismo ordenamiento jurídico proporciona y prever además la magnitud de los pagos, a fin de no afectar la estructura financiera de la organización.

De acuerdo a la situación planteada, se formulan las siguientes interrogantes como problemática de estudio para esta investigación: ¿En qué medida es considerada la planificación tributaria en materia de Impuesto sobre la Renta por las empresas del sector comercial de Táriba, Municipio Cárdenas, del Estado Táchira, caso de estudio: "Agropecuaria el Junco, C.A."?. Para responder esta pregunta, a su vez se deben resolver las siguientes: ¿Cuáles son los procesos derivados de la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta, llevados a cabo por la empresa: Agropecuaria el Junco, C.A.?; ¿Por cuáles ilícitos la empresa ha sido objeto de sanciones en materia de Impuesto sobre la Renta, durante el periodo comprendido 2010 – 2013?; ¿Qué factores inciden en la ejecución de la planificación tributaria y cómo son tomados en cuenta en la empresa Agropecuaria el Junco, C.A.?. En este orden de ideas, se plantean para esta investigación los siguientes objetivos:

Objetivo General:

Evaluar la planificación tributaria en materia de impuesto sobre la renta en las empresas del sector comercial de Táriba, Municipio Cárdenas, Estado Táchira. Caso de estudio: Agropecuaria el Junco, C.A.

Objetivos Específicos:

1. Determinar los procesos derivados de la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta, llevados a cabo por la empresa: Agropecuaria el Junco, C.A.
2. Identificar los ilícitos por los cuales la empresa ha sido objeto de sanciones en materia de Impuesto sobre la Renta, durante el periodo comprendido 2010 – 2013.
3. Identificar los factores que inciden en la ejecución de la planificación tributaria y su consideración en la empresa Agropecuaria el Junco, C.A.

La presente investigación se encuentra dentro del área de conocimiento de la gerencia en su fase de planificación, específicamente en la planificación tributaria con respecto al Impuesto sobre la Renta. En virtud de ello Golia[9] comenta:

> La planificación tributaria es la técnica mediante la cual se utilizan los elementos que otorga el propio ordenamiento jurídico para aminorar el impacto de las normas tributarias, buscando beneficios económicos sin contradecir la ley. El conocimiento del sistema tributario, permite prever situaciones que incrementan la carga impositiva a fin de llevar a cabo las modificaciones necesarias para que esto no ocurra.

Para dar cumplimiento a los objetivos propuestos, se han tomado en consideración los fundamentos teóricos establecidos por diversos autores e investigadores sobre el tema de la planificación como parte del proceso administrativo de la empresa, haciendo énfasis en la planificación tributaria, la cual se encuentra inmersa dentro del proceso de planificación gerencial. Al analizar la base conceptual de la planificación tributaria en las empresas, se evidencia la manera de cómo debe llevarse a cabo dentro de la organización empresarial.

Además de los elementos anteriormente señalados, se tomó en cuenta el marco conceptual y legal sobre la imposición directa en Venezuela, representada por Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, y sus bases reglamentarias, además de ello aspectos legales establecidos en el Código Orgánico Tributario relacionados con el cumplimiento de los deberes y obligaciones derivadas de las normas impositivas.

Toda investigación científica debe brindar aportes los cuales forman parte de la justificación de la investigación, por ello a continuación se detallan. A nivel teórico, la presente investigación constituye una base

[9] GOLIA, J. (1997). "La Planificación Fiscal y la Interpretación de las Normas Tributarias". Revista Dinero. Volumen II. Caracas, Noviembre 1997. p. 60

referencial para investigaciones posteriores, por cuanto enmarca la planificación como parte del proceso administrativo de la empresa, para luego detallar específicamente las teorías relacionadas con la planificación tributaria. A partir de esto, se relaciona el Impuesto sobre la Renta, y sus aspectos fundamentales enmarcados en la Ley, con la planificación tributaria.

El aporte metodológico, se encuentra representado por el cuestionario, como técnica de recolección de datos, el cual permitió evaluar la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta llevada a cabo por la empresa caso de estudio, y de allí evidenciar sus particularidades, a fin de obtener los datos que permitieron concluir la investigación.

A nivel práctico, representa un gran aporte ya que la investigación evidencia conclusiones y recomendaciones que servirán de base al aporte institucional de la organización caso de estudio, siendo que la empresa podrá implementar las recomendaciones desarrolladas dentro de la investigación como parte de los objetivos específicos, lo cual beneficiará a la institución en cuanto a mejorar la planificación de las actuaciones que tienen incidencia en el proceso de la determinación del Impuesto sobre la Renta.

A nivel social, al poner en práctica la planificación tributaria la empresa podrá determinar pagos de impuestos justos, los cuales contribuirán con el aporte destinado al gasto público, en beneficio del incremento en la calidad de vida de la población en general.

El alcance de investigación, se encuentra enmarcado en la evaluación de la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta llevada a cabo por la empresa Agropecuaria el Junco, C.A., ubicada en el sector comercial de Táriba, Municipio Cárdenas, Estado Táchira.

A continuación el marco metodológico de la investigación. El presente estudio tuvo un nivel descriptivo. De manera que se caracterizó con sus

atributos la realidad que se estaba viviendo por parte de las empresas del sector comercial de Táriba, Municipio Cárdenas, estado Táchira. Caso de estudio: Agropecuaria el Junco, C.A., en lo que respecta al cumplimiento de sus deberes tributarios en materia del Impuesto sobre la Renta. Apoyada en una investigación de campo, pues los datos fueron recolectados directamente de la realidad, es decir, por la información recibida del personal relacionado con la planificación tributaria dentro de la organización.

La población estuvo compuesta por 4 personas, 2 del departamento contable y 2 del área administrativa y gerencial de la empresa, los cuales poseen la información que iba a ser requerida. Al ser una población finita se realizó un censo poblacional. Para el uso de las técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos se utilizó la encuesta. Fue diseñado un cuestionario, contentivo de 31 preguntas, cerradas, con una escala dicotómica. El cuestionario fue validado mediante el juicio de expertos. Los resultados se presentan a través de 31 gráficos de sectores que señalan cuantitativamente lo obtenido, permitiendo realizar el análisis que distingue la relación de la información obtenida con el objetivo de estudio. Dichos gráficos se encuentran distribuidos en cada capítulo de la presente investigación de acuerdo al análisis de las variables que corresponden a cada uno de ellos, para así dar cumplimiento a los objetivos propuestos.

A continuación se mencionan algunos estudios relacionados con la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta (ISLR) dentro de las organizaciones empresariales, los cuales formaron parte de los antecedentes de investigación, representando un aporte significativo para el objeto de estudio.

A nivel internacional, se consideró como antecedente la publicación realizada por López Julio y Domínguez Félix[10], titulada "Principio de Planificación Fiscal" en el año 2001; la cual presenta los principios de la planificación fiscal, y la descripción de variables que afectan el costo fiscal de las decisiones tomadas por parte de los individuos y agentes económicos. Se concluye que la planificación fiscal constituye la actividad que se ocupa de incorporar el elemento tributario a un modelo de decisión, permitiendo llevar a cabo una comparación entre distintas alternativas a disposición de los agentes económicos. Dicha investigación aportó a la presente, una guía para el análisis de los principios que deben regir la actividad de la planificación tributaria.

En cuanto a los antecedentes a nivel nacional, se menciona en primer lugar la investigación realizada por Porras Darsy[11] en el año 2012, titulada "Planificación tributaria en materia de ISLR en las constructoras del Municipio Andrés Bello". El objetivo general de la investigación fue analizar la planificación tributaria en materia de ISLR en las empresas constructoras del municipio Andrés Bello del Estado Táchira. Fue tomado en cuenta el diseño descriptivo de campo, aplicando como instrumento un cuestionario con preguntas dicotómicas a una población finita conformada por 35 pequeñas y medianas empresas del sector constructor del municipio antes mencionado.

Los principales hallazgos de dicha investigación arrojaron que existen debilidades en el proceso de planificación tributaria, concluyendo que se requieren lineamientos, con la finalidad de considerar los ingresos a percibir durante el ejercicio económico, y así poder planificar la magnitud de costos y

[10] LOPEZ J. y DOMINGUEZ F. (2001). Principios de Planificación Fiscal. Publicación académica del Departamento de Economía, Universidad de Zaragoza, España. Fecha de consulta: 03 de mayo de 2014. Disponible en http://biblioteca.unizar.es/

[11] PORRAS D. (2012). Planificación tributaria en materia de ISLR en las constructoras del Municipio Andrés Bello. Trabajo de grado para optar por el título de especialista tributario, no publicado. Universidad Católica del Táchira, San Cristóbal, Venezuela.

gastos que pueden asumir las empresas constructoras, reservando además el dinero requerido para el pago del Impuesto sobre la Renta. Las recomendaciones estuvieron basadas en implantar dentro de las empresas un departamento de Planificación Tributaria, el cual ayudara a desarrollar objetivos empresariales de índole fiscal y elegir un futuro de acción para lograr el cumplimiento de toda regulación respecto a esta. De dicha investigación se tomó como aporte a la presente, referencia sobre el marco teórico, y guía sobre el planteamiento de los lineamientos recomendados para implementar la planificación tributaria dentro de la organización.

En segundo lugar, se tomó en cuenta, la investigación realizada por Arias Ricardo[12] en el año 2012, titulada "Mecanismos de Planificación tributaria en materia de Impuesto sobre la Renta para hacer más eficiente el cumplimiento de las cargas impositivas en las empresas del sector comercial del Municipio Jáuregui". El Trabajo de investigación tuvo como objetivo general proponer mecanismos de planificación Tributaria en materia de Impuesto sobre la Renta, que permitieran a las empresas del Municipio Jáuregui realizar un cumplimiento más eficientemente de sus obligaciones tributarias, disminuyendo de esta manera el impacto de las cargas impositivas.

Para dicha investigación se utilizó como técnica de recolección de datos la encuesta, y como instrumento el cuestionario. La muestra fue intencional no probabilística en la cual fueron seleccionados 10 contadores de empresas del Municipio Jáuregui. Una vez aplicados los instrumentos y analizados los datos se determinó que las causas en cuanto a la falta de planificación tributaria en ISLR estuvieron centradas en la falta de capacitación y actualización de su personal sobre la normativa tributaria, y la

[12] ARIAS, R. (2012). Mecanismos de Planificación tributaria en materia de Impuesto Sobre la Renta para hacer más eficiente el cumplimiento de las cargas impositivas en las empresas del sector comercial del Municipio Jáuregui. Trabajo de grado para optar al título de especialista en Gerencia Tributaria, no publicado. Universidad Católica del Táchira, San Cristóbal, Venezuela.

ausencia de planificación estratégica y tributaria de las empresas. De este estudio, se obtuvo un aporte teórico y metodológico que fue de gran utilidad a la presente investigación, en cuanto a la necesidad de aplicar la planificación tributaria en las empresas.

Un tercer trabajo a ser considerado en la revisión de antecedentes, fue el realizado por Conde Libia[13] en el año 2003, bajo el título "Planificación Tributaria en época de crisis". La investigación estuvo dirigida a determinar la importancia de la planificación tributaria en época de crisis, cuyos objetivos estuvieron referidos a describir los principios en que se basa la acción gerencial en materia de planificación tributaria; definir cómo deben los gerentes llevar a cabo la planificación de los gastos tributarios durante el ejercicio fiscal, y establecer estrategias de planificación tributaria conducentes a la minimización de los efectos de la carga impositiva en la rentabilidad de la empresa. Dicho estudio se ubicó en la modalidad de investigación documental con diseño bibliográfico.

Las conclusiones y recomendaciones de dicha investigación señalan que dada la presión tributaria debido a la carga impositiva actual se debilita el patrimonio de las empresas, motivo por el cual se plantea necesaria la planificación tributaria. Se recomendó aplicar las estrategias de planificación tributaria que se proponen, de manera que las empresas puedan obtener la rentabilidad deseada sin que la carga impositiva vaya en menoscabo de la misma. Dicha investigación aporta a la presente referencias sobre el marco teórico relacionado con la planificación tributaria, y sus aspectos relevantes.

Los anteriores trabajos presentados como antecedentes de investigación fueron considerados de gran importancia por su contenido metodológico, referente teórico y resultados obtenidos, pues sirvieron de

[13] CONDE, L. (2003). Importancia de la planificación tributaria en época de crisis. Trabajo de grado para optar por el título de especialista tributario, no publicado. Universidad Católica del Táchira, San Cristóbal, Venezuela.

guía en cuanto al método para evaluar la planificación tributaria desarrollada en las organizaciones empresariales, lo cual enmarca el objetivo general de la presente investigación.

A continuación algunos artículos publicados en revistas científicas, que como las anteriores investigaciones, también sirvieron de antecedentes a la presente investigación.

En primer lugar el artículo publicado por Contreras Mariela[14] "La Planificación Tributaria y su relación con las tecnologías de información" en la revista Tributum N° XVIII/2008-2009. Se abarcó un estudio sobre la importancia de la planificación como función gerencial, y el análisis de la Planificación Tributaria como elemento crítico en el desarrollo gerencial. Se consideraron los diversos factores y elementos que tienen trascendencia e incidencia en la Planificación Tributaria, para luego de ello destacar la importancia que desde el punto de vista de la Planificación Tributaria, tiene la utilización de las tecnologías de información. Dicha publicación constituyó un gran aporte a la presente investigación, ya que proporciono elementos teóricos sobre la importancia de la planificación tributaria en la empresa, y los factores que inciden en su desarrollo.

En segundo lugar, se tomó en cuenta el artículo publicado por Hidalgo Alejandra[15] "Aspectos Generales de la Planificación Tributaria en Venezuela", en la revista Comercium et Tributum, año 2009, cuyo estudio tuvo como propósito el análisis de los aspectos generales de la planificación tributaria en Venezuela, cuya conclusión refleja la importancia de la planificación tributaria como herramienta administrativa en las empresas. De

[14] CONTRERAS, M. (2008/2009). *op.cit.*

[15] HIDALGO, A. (2009). Aspectos Generales de la Planificación Tributaria en Venezuela. Revista Electrónica Arbitrada Comercium et Tributum, Volumen II. Julio 2009. Fecha de consulta 07 de Julio de 2013. Disponible en: http://www.publicaciones.urbe.edu/index.php/comercium/article/viewArticle/198/266

dicha publicación se obtuvieron bases teóricas y referenciales en cuanto a los elementos y factores que se encuentran presentes en la planificación tributaria. Esta investigación aporto a la presente una amplia referencia conceptual y práctica, sirviendo de guía para determinar las alternativas de solución en las áreas críticas de planificación del Impuesto sobre la Renta.

Para cumplir con los objetivos propuestos en la presente investigación, se enmarcan tres capítulos a continuación enunciados:

Capítulo I: Procesos derivados de la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta llevados a cabo por la empresa Agropecuaria el Junco, C.A.

Capitulo II: Ilícitos Tributarios en materia de Impuesto sobre la Renta por los cuales la empresa “Agropecuaria el Junco, C.A.” ha sido objeto de sanciones en el período 2010 – 2013.

Capítulo III: Factores que inciden en la ejecución de la planificación tributaria y su consideración en la empresa Agropecuaria el Junco, C.A.

En cada capítulo se presentan los resultados obtenidos a través del instrumento de recolección de información aplicado, para al final establecer las conclusiones y recomendaciones de acuerdo a las determinaciones realizadas.

CAPÍTULO I

Procesos derivados de la Planificación Tributaria del Impuesto sobre la Renta llevados a cabo por la empresa Agropecuaria El Junco, C.A.

Para comenzar a indagar sobre la planificación del Impuesto sobre la Renta en las organizaciones empresariales, y analizar sobre los procesos que deberían derivarse de ello, es conveniente comprender la implicación del elemento planificación como parte del proceso administrativo en las organizaciones empresariales.

Planificación en la Empresa

Los cambios en las organizaciones empresariales se producen con una gran celeridad, de allí que Azuaje[16] considera que: "es cuestión de tener presente la rapidez con la que surgen y a veces desaparecen mercados, compañías, competidores y, por supuesto clientes y/o usuarios de sus servicios. Las empresas se reestructuran y se renuevan para no quedar rezagadas". Es por esto que las organizaciones empresariales tienen la necesidad de planificar sus actuaciones, con el fin de visualizar el rumbo a seguir, dentro de un entorno dinámico y cambiante.

De acuerdo a lo señalado por Contreras[17], la planificación gerencial se encuentra inmersa dentro de la gestión empresarial, y en cuanto a ello refiere:

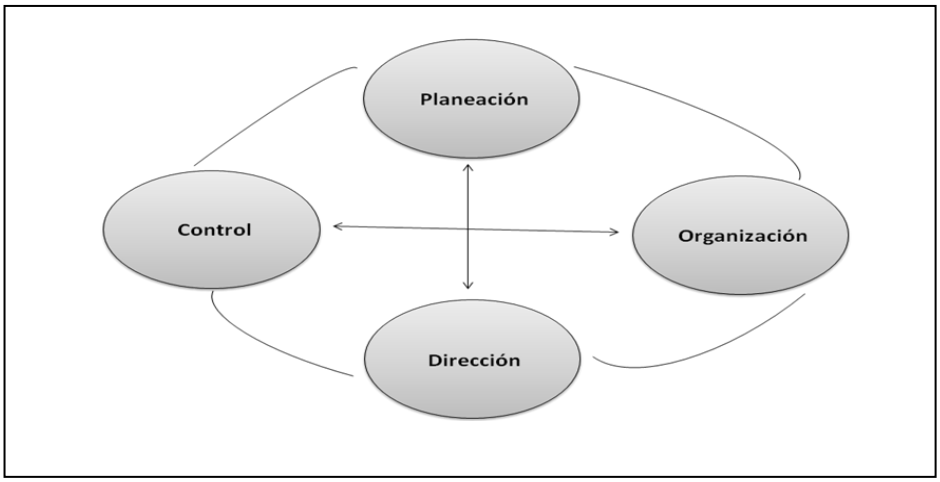
> El proceso de gestión empresarial precisa de la fijación de objetivos en cuanto a la planificación gerencial, con el objeto de alinear los diferentes esfuerzos de la gestión gerencial con los elementos considerados como fundamentales para la organización, de tal suerte que las diferentes unidades operativas

[16] AZUAJE, E.*op.cit.* p. 18
[17] CONTRERAS, M.*op.cit.*p. 179

de la empresa orienten sus esfuerzos hacia la consecución de dichos objetivos.

En este orden de ideas, la planificación forma parte del proceso administrativo de la empresa, conformando por una interacción dinámica entre organización, dirección y control, siendo la planificación el primer paso en dicho proceso. En opinión de Chiavenato[18], el proceso administrativo se ilustra de la siguiente manera:

Cuadro 1. Proceso Administrativo: Interacción dinámica



Fuente: Chiavenato, (2000)

A este respecto, Chiavenato[19] hace referencia a la planificación dentro de la organización empresarial de la siguiente manera:

> Las empresas no improvisan, casi todo lo tienen planeado. La planeación es la primera función administrativa porque sirve de base a las demás funciones. **Esta función determina por anticipado cuales son los objetivos que deben cumplirse y qué debe hacerse para alcanzarlos**; por tanto, es un modelo teórico para actuar en el futuro. La planeación comienza por

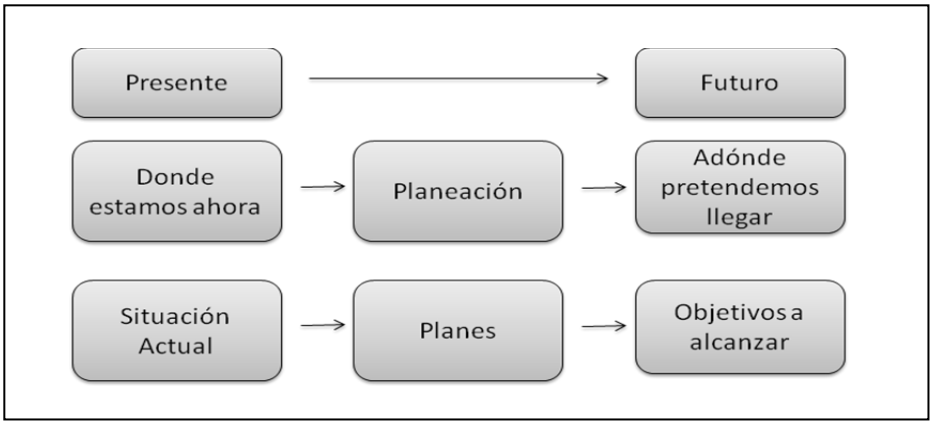
[18] CHIAVENATO, I. o*p.cit*. p.318
[19] *Ibidem.* p. 320

establecer los objetivos y detallar los planes necesarios para alcanzarlos de la mejor manera posible. (Negrillas propias).

En este sentido, es señalada la importancia de utilizar la planificación como herramienta administrativa útil para evitar la improvisación en la toma de decisiones empresariales. Significa entonces, que la planificación se opone a la mentalidad de solucionar los problemas a medida que surgen dentro de las organizaciones, por lo cual las mismas se vuelven más reactivas que proactivas frente a los acontecimientos que ocurren en un mundo lleno de cambios. En este orden de ideas, Chiavenato[20] estima que "la planificación es una técnica para minimizar la incertidumbre y dar más consistencia al desempeño de la empresa".

Atendiendo a estas consideraciones, se comparte el criterio de Chiavenato[21] en cuanto a las premisas de la planificación: "planear y determinar los objetivos consiste en seleccionar por adelantado el mejor camino para lograrlos. La Planificación determina donde se pretende llegar, qué debe hacerse, cómo, cuándo y en qué orden". Estas premisas se ilustran de la siguiente manera:

Cuadro 2. Premisas de la Planificación



Fuente: Chiavenato, (2000).

[20] CHIAVENATO, I. o*p.cit*. p.196
[21] *Ibídem*. p. 321

De acuerdo como lo analiza Chiavenato[22], la planificación se desarrolla desde la siguiente jerarquía: en primer lugar la planificación estratégica, en segundo lugar la planificación táctica y en tercero la planificación operacional. La planificación estratégica es la más amplia dentro de la organización empresarial, ya que se realiza proyectada a largo plazo, abarca la empresa como totalidad e involucra todos los recursos y áreas de actividad, constituyendo por ende el plan mayor, al que se encuentran subordinados todos los demás. La táctica, se realiza en el nivel departamental, con proyección a mediano plazo, generalmente por ejercicios anuales, incluye todos los departamentos abarcando sus recursos específicos. En relación a la operacional, es desarrollada en cada tarea o actividad, proyectada a corto plazo, considera además, las tareas o actividades por separado, preocupándose por alcanzar metas específicas.

Por otra parte, Stoner y Freeman[23] estiman que se debe pensar en la planificación, como: "la locomotora que conduce un tren de actividades organizativas, de liderazgo y de control". Por ello es necesario establecer planes que permitan a los gerentes, definir cómo organizar los recursos humanos y materiales, y así dirigir con confianza en función de cumplir las metas de la organización. Así mismo, refieren que todo proceso de planificación comprende establecer planes estratégicos, los cuales se destinan al logro de las metas generales de la organización, la fijación de la misión, así como tomar en cuenta las premisas de la planificación.

En este orden de ideas, el proceso formal de la planificación, comprende la formulación de metas, la identificación de los actuales objetivos y estrategias, análisis ambiental, análisis de recursos, identificación de las oportunidades estratégicas y riesgos, determinación del grado de cambio requerido, toma de decisiones, puesta en práctica de las estrategias,

[22] CHIAVENATO, I. *op.cit*. p. 332 – 334.
[23] STONER, J. y FREEMAN, E. *op.cit.* p.198

y medición del progreso. En este sentido Chiavenato[24], establece que "para tener éxito en la planificación, son necesarios el reconocimiento del ambiente de la organización, el estímulo a la creatividad, así como nuevas ideas y métodos innovadores para enfrentar los desafíos de la administración", de allí que se caracteriza la planificación como proceso permanente y continuo, sin agotarse en un plan de acción, siempre orientada hacia el futuro, dado que el pasado ya no es y el presente deja de ser.

Para ampliar estas ideas, Hidalgo[25] caracteriza la planificación como proactiva, ya que busca anticiparse a los hechos, comparándola con un tren en el cual lo vagones son los departamentos. Además de ello, esta autora señala la planificación como una herramienta gerencial que orienta de manera organizada en la búsqueda de un destino común. Se deduce entonces que con la ausencia de planes, no será posible alcanzar favorablemente los objetivos propuestos, puesto que el personal de las empresas desconoce el rumbo a seguir. Para completar esta idea, la planificación no sólo debe orientar la toma de decisiones, además de ello debe responder a criterios de racionalidad y transparencia, permitiendo así fundamentar las acciones, y justificar ante terceros el cómo y por qué fueron tomadas las decisiones.

De acuerdo a los estudios realizados por los anteriores autores, se evidencia que la planificación constituye un proceso constante y preciso, que facilita la toma de decisiones estratégicas a la gerencia empresarial, por tanto, el fin principal de la planificación es facilitar el logro de los objetivos de la empresa, lo cual implica tomar en cuenta el contexto futuro en el cual van a ser ejecutadas las acciones planificadas.

[24] CHIAVENATO, I.*op.cit.* p. 211
[25] HIDALGO, A*. op.cit.*

Es importante destacar, que la planificación como parte del proceso administrativo está ubicada de manera táctica en todos los departamentos y niveles de la organización. Dentro de ellos se ubica la planificación tributaria, encontrándose estrechamente vinculada con el proceso de planeación gerencial de la organización, lográndose a través de ella tomar en cuenta la incidencia de los aspectos impositivos sobre cada objetivo financiero.

Planificación Tributaria

Es pertinente acotar que el término planificación tributaria es diferente a planificación fiscal, en cuanto a ello Galárraga[26], estima que en las organizaciones empresariales privadas no es correcto referirse a la planificación fiscal, por esto afirma:

> El único ente que realiza planificación fiscal es el estado en virtud de su actividad económica, y con el fin de sufragar sus costos de funcionamiento, gastos e inversiones públicas, además como instrumento que permite la circulación de la riqueza dentro de la sociedad.

Considerando lo expresado por Galarraga, en adelante se hará referencia al término planificación tributaria.

Hoy día las empresas venezolanas se encuentran inmersas en una economía marcada por factores de desequilibrio e incertidumbre en donde deben enfrentar situaciones como inestabilidad política, lineamientos fiscales restrictivos, regulaciones de precios insostenibles, altas tasas de interés, prolongados controles cambiarios, deficientes políticas de gasto público, todo lo cual trae como consecuencia altos niveles inflacionarios, distorsión en los precios, bajos niveles de producción nacional traducidos en desabastecimiento de bienes y servicios. Por lo descrito, las empresas se ven obligadas a estudiar todas las alternativas estratégicas y legales, lo cual

[26] GALARRAGA, A. (2002). Planificación Tributaria y organización empresarial. 4° Edición, Editorial Legis, Bogotá, Colombia. p.29

se traduce en planificar las actuaciones para permanecer en el mercado de manera rentable.

Debido a la presión fiscal por parte de los gobiernos, las empresas se han visto obligadas a incluir dentro de su estructura organizacional un área que coordine la planificación tributaria, la cual por lo general es desarrollada por las gerencias contables o tributarias dentro de la organización, con el fin de contar con especialistas en el área que se ocupen de realizar evaluaciones económicas en cuanto a las diversas clases de tributos, y estudiar alternativas que aseguren el cumplimiento de las obligaciones que de ellos se derivan.

A este respecto, Contreras[27] expresa que la planificación tributaria nace como respuesta a ciertas eventualidades que afectan las empresas y sus propietarios, motivadas en la mayoría de los casos por el desconocimiento de la normativa tributaria. Este tipo de planificación consiste en organizar los recursos con que cuenta la empresa, para aprovechar las ventajas lícitas que el sistema tributario confiere, sin caer en la evasión de los deberes u obligaciones que de ellos se derivan.

Por su parte, Hidalgo[28] señala que “la planificación tributaria implica la conjugación organizada de varios elementos encausados a soportar la carga fiscal justa, sin limitar las actividades necesarias para el cumplimiento de los propósitos de la organización, siempre enmarcadas en las disposiciones legales”.

En este sentido, siguiendo a Hidalgo[29], “la planificación tributaria permite el aprovechamiento de opciones de ahorro que las propias leyes tributarias, de manera expresa o tácita, ponen a disposición de los

[27] CONTRERAS, M. *op.cit.*
[28] HIDALGO, A. *op.cit.*
[29] HIDALGO, A. *op.cit.* p. 40

contribuyentes". Atendiendo a dichas consideraciones, la planificación tributaria surge de diversas circunstancias, en primer lugar, brinda un aporte a la sociedad, lo que implica un compromiso personal más que legal; en segundo lugar, anticipa la cifra de impuesto a pagar, con el objeto de prever la distribución de la carga impositiva durante el período económico, y su repercusión sobre la liquidez de la organización; en tercer y último lugar, cumple con un sentido de responsabilidad social, que por políticas gubernamentales se ha intensificado con la sociedad venezolana, y con la empresa, ya que la planificación tributaria genera un valor agregado dentro de la organización.

Hidalgo[30] menciona, que la planificación tributaria se caracteriza principalmente por ser proactiva, lo que implica la responsabilidad de asumir consecuencias frente a los actos realizados con plena libertad, conciencia y racionalidad. En este sentido, Acebedo[31] argumenta que el objeto de la planificación tributaria no es excluir, disimular u ocultar ingresos, para evadir obligaciones fiscales, por el contrario la idea es cumplir cabalmente lo dispuesto en el marco legal.

Las afirmaciones anteriores permiten concluir que la planificación tributaria constituye una herramienta administrativa útil para las empresas, la cual pretende agrupar de manera organizada elementos y factores dirigidos a determinar pagos de cantidades justas por conceptos tributarios, siempre respetando el ordenamiento jurídico, con miras a lograr aprovechar estratégicamente los beneficios que la misma ley proporciona como exenciones, exoneraciones, venta y recuperación de créditos fiscales, rebajas por inversiones, entre otros, y además prever con antelación las

[30] HIDALGO, A. *op.cit.*
[31] ACEBEDO, C. (1998). "Presupuesto de una planificación fiscal". Revista de Derecho Tributario. Editorial Legislación Económica Venezolana. Caracas, Venezuela.

actuaciones que pudieran aumentar o disminuir las cargas tributarias sobre los patrimonios empresariales.

Metas de la Planificación Tributaria

Entendiendo que la planificación tributaria forma parte importante de la planificación estratégica de la empresa, se comenta lo opinado por Parra[32]:

> La planeación tributaria tiene por objetivos principales fijar razonablemente el nivel de tributación de la empresa, dentro del marco de la legalidad con el fin de lograr las metas que se establezcan según la actividad desarrollada. **Estas metas deben tener en cuenta las bases de la imposición, o sea los hechos y bases gravables en cada uno de los impuestos, así como los efectos de los pseudoimpuestos**. (Negrillas Propias).

El diccionario de la Real Academia Española[33] define la palabra meta como "fin a que se dirigen las acciones o deseos de alguien". En este sentido la planificación tributaria se plantea lineamientos sujetos a la realidad de la empresa, los cuales se traducen en metas dirigidas a cumplir un fin específico, en un tiempo determinado.

Existen factores que deben tomarse en cuenta al momento de establecer las metas en la planificación tributaria, en cuanto a ello Contreras[34] analiza una serie de elementos, los cuales se interpretan a continuación.

Uso de Incentivos Tributarios

El uso de los incentivos tributarios establecidos legalmente como las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes, entre otros, con el objeto de favorecer actividades o sectores económicos, deben tomarse en

---

[32] PARRA, A. *op.cit.* p. 30

[33] Diccionario de la Real Academia Española. Fecha de consulta: 05 de Mayo de 2014. Disponible en: http://lema.rae.es/drae/?val=meta

[34] CONTRERAS, M. *op.cit*

cuenta a la hora de planificar el cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias en las organizaciones, ya que constituyen ahorros financieros para el sujeto pasivo del tributo.

No Incurrir en Hechos Gravados

Un segundo factor a considerar es no incurrir en hechos gravados, lo cual se refiere a que las organizaciones deben evitar realizar operaciones o actividades que constituyan hechos imponibles para determinados tributos, y en consecuencia generan el deber del pago, si estas no son realmente necesarias para el cumplimiento de los objetivos de la organización.

Relación porcentual impuestos e ingresos

Mantener una adecuada relación porcentual entre impuestos cancelados e ingresos obtenidos, es un elemento de análisis financiero útil pues permite a la empresa, cuantificar la relación entre el gasto tributario y los ingresos brutos que lo generan y de esta manera determinar la rentabilidad de sus operaciones con respecto a las obligaciones tributarias que de ellas se derivan.

Relación gasto laboral e ingresos.

Relacionar cuál es la proporción de gastos laborales con respecto a los ingresos de la organización, permite visualizar si la inversión en dicho personal genera los rendimientos esperados. Además de ello, por medio de esta relación se analiza la suficiencia de las incidencias salariales en los resultados de la organización, con respecto al pago de los tributos.

Nivel de dividendos a los accionistas

Antes de decidir el reparto de dividendos para retribuir a los accionistas los rendimientos por su inversión, es conveniente analizar la carga tributaria que deben asumir los accionistas sobre este hecho.

Estructura ágil para adaptarse a los cambios legales

La estructura del área de la empresa que maneje la gerencia en los asuntos tributarios, debe ser flexible, de tal manera que pueda adaptarse a cambios y nuevos procedimientos de carácter tributario.

No incurrir en sanciones

Se requiere que el personal pertinente, posea conocimientos claros y actualizados sobre la normativa tributaria, de tal manera que se evite el incumplimiento de los deberes y obligaciones establecidos en las normas, lo que acarrearía como consecuencia ser objeto de sanciones de diversa índole, las cuales afectan el patrimonio de la organización.

Evitar la doble o múltiple tributación

En cuanto a este aspecto, se debe analizar si la empresa posee relaciones comerciales y de inversión con organizaciones extranjeras, o constituyan establecimientos permanentes o bases fijas en Venezuela, en función de tomar en cuenta la aplicación de los convenios para evitar la Doble Tributación, los cuales ha suscrito Venezuela con diversos países, con el fin de aprovechar los beneficios en ellos establecidos y así evitar que las empresas no se vean doblemente afectadas por las cargas tributarias establecidas legalmente en los países de origen.

Impuesto sobre la Renta

En Venezuela, el Impuesto sobre la Renta (ISLR) grava justamente la renta o enriquecimiento percibido por los contribuyentes, al momento de realizar diversas actividades tipificadas como hecho imponible en el marco de la normativa legal. Su recaudación aporta grandes cantidades de dinero al fisco nacional, constituyendo un gran aporte para contribuir con el financiamiento del gasto público nacional.

El ISLR grava toda ganancia o incremento de patrimonio, producido por una inversión o la rentabilidad de un capital, por el trabajo bajo relación de dependencia o el ejercicio libre de la profesión, y en general, los enriquecimientos derivados de la realización de cualquier actividad económica o de la obtención de un privilegio.

Al referirse a la competencia del Impuesto sobre la Renta en Venezuela, Molla[35] menciona:

> El Impuesto sobre la Renta es competencia del Poder Público Nacional y su principio Constitucional o de reserva legal se consagra en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 156, numeral 12: "Es de la competencia del Poder Público Nacional: la creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta…". Igualmente se encuentra consagrado en la Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 1º.

Este impuesto se caracteriza por ser directo, puesto que grava una exteriorización inmediata de riqueza; ser personal, ya que lo soporta directamente el beneficiario del enriquecimiento y además ser progresivo, lo que significa que mientras mayor sea el enriquecimiento, mayor será la alícuota tributaria aplicable.

Los sujetos pasivos u obligados a este impuesto, se encuentran señalados en el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta[36]:

> a. Las personas naturales.
> b. Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.
> c. Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho.
> d. Los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalistas y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la exportación de minerales, de hidrocarburos o de sus derivados.

[35] MOLLA, E. (2006). Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Quinta Edición, Editorial Mobilibros, Caracas, Venezuela. p. 225

[36] Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial 38.628 del 16 de Febrero de 2007.

> e. Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los literales anteriores.
> f. Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional.

La extensión en cuanto a las personas y sujetos sometidos a esta Ley es muy amplia, abarcando prácticamente todas las actividades económicas, las cuales generan enriquecimientos. Con relación a las personas sujetas al impuesto sobre la renta, el artículo 22 del Código Orgánico Tributario[37] (COT), establece que la condición de contribuyente puede recaer en personas naturales, personas jurídicas, y en las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica.

El impuesto sobre la Renta en Venezuela, esencialmente se rige por dos instrumentos jurídicos, la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en Gaceta Oficial Nº38628 del 16 de febrero de 2007, y el Reglamento de Impuesto sobre la Renta publicado en Gaceta Oficial 5662 del 24 de Septiembre de 2003. Además de las anteriores normativas, deben considerarse para el análisis de este impuesto las providencias administrativas, las cuales regulan materias particulares.

Existen vertientes entre los economistas y expertos al definir la palabra renta a nivel tributario, en cuanto a ello el autor Jarach[38] señala:

> Debemos afirmar rotundamente que el concepto de renta o rédito a los efectos de asentar sobre él un impuesto, depende de lo que en realidad se considera como revelador de la capacidad contributiva, o sea de lo que se quiere gravar. No existe un concepto de renta o rédito a priori que obligue al estado a ceñirse a él en el momento de crear un impuesto a la renta; solo existe un concepto normativo y este podrá en la esfera científica ser objeto de crítica bajo diversos ángulos, tales como su consistencia, su adecuación al principio de igualdad, su idoneidad para lograr determinados

[37] Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.305 del 17 de Octubre de 2001.
[38] JARACH, D. (1993). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Cangallo S.A.C.I. 1° Edición, Argentina. p.478, 479.

> efectos redistribuidos o su neutralidad, o bien su adaptabilidad a una política de estabilidad o desarrollo.

Siguiendo al autor Molla[39], en cuanto a las doctrinas expuestas sobre el concepto de renta gravable, se menciona:

> La Doctrina económica sobre la renta, expuesta por Adam Smith, Adolf Wagner, Alfred Marshal y Francois Quesnoy entre otros, tiene las siguientes conclusiones:
> - El rédito o renta siempre es una riqueza nueva.
> - La riqueza nueva puede ser material o inmaterial.
> - Debe derivar de una fuente productiva.
> - La periodicidad de la renta está implícita en la mayor parte de las cosas, pero no es indispensable.
> - La renta es siempre neta, luego de restar a la renta bruta una serie de deducciones.
> - La renta debe ser monetaria, en especie o real.
> - La necesidad de que la renta sea consumida para que pueda ser calificada como tal, ha dividido la opinión de los economistas.
> - No es menester que la riqueza sea realizada y separada del capital.
>
> Analizando la doctrina económica, García Belsunce, concluye: Rédito es la riqueza nueva, material o inmaterial, que deriva de una fuente productiva, que puede ser periódica y consumible y que se expresa en moneda, en especie o en los bienes o servicios finales que pueden adquirirse con la conversión del metálico o bienes recibidos como renta inmediata.

Afirmando lo que opina Jarach en cuanto a la extensión de la definición de la palabra renta, a efectos de la presente investigación se tomará en cuenta lo que expresa directamente la Ley de Impuesto sobre la Renta[40] al respecto en su artículo 4, por lo que define el enriquecimiento neto, el cual constituye la renta gravable de este impuesto:

> **Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley**, sin perjuicio respecto del

[39] MOLLA, E. (2006). *op.cit*. p.226

[40] Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial 38.628 del 16 de Febrero de 2007.

> enriquecimiento neto de fuente territorial, del ajuste por inflación previsto en esta Ley.
> A los fines de la determinación del enriquecimiento neto de fuente extranjera se aplicarán las normas de la presente Ley, determinantes de los ingresos, costos y deducciones de los enriquecimientos de fuente territorial.
> La determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto será el resultado de sumar el enriquecimiento neto de fuente territorial al enriquecimiento neto de fuente extraterritorial. No se admitirá la imputación de pérdidas de fuente extraterritorial al enriquecimiento o pérdida de fuente territorial. (Negrillas propias).

En este sentido, de acuerdo a las doctrinas y la base legal, se puede identificar que para que una renta sea gravable, debe reunir las siguientes características:

- Que sea un enriquecimiento neto, es decir, un incremento del patrimonio después de restar al ingreso bruto los costos y deducciones establecidos en ley.
- Que se considere un enriquecimiento disponible de acuerdo a la Ley, es decir, tanto jurídica como económicamente a favor del beneficiario.
- Que su origen este generado por bienes o actividades ocurridas dentro o fuera del país.

De este artículo se desencadena el análisis de la determinación del Impuesto sobre la renta, siendo que la base sobre la cual se calcula dicho tributo, se determina a través de la estimación sobre la diferencia entre ingresos brutos, costos, gastos y deducciones.

El Impuesto sobre la Renta, básicamente se enmarca en la determinación del enriquecimiento neto, el cual abarca los ingresos brutos, costos y deducciones aplicables al enriquecimiento bruto, aunado a esto el aprovechamiento de las rebajas y desgravámenes y demás beneficios e incentivos fiscales plasmados en la Ley.

Para iniciar el análisis del Impuesto sobre la Renta, se abarcarán los tres aspectos básicos que conforman su determinación: Ingresos, costos, y gastos o deducciones. Además se detallan otros aspectos relevantes que se desencadenan de este tributo: retenciones de impuestos, ajuste por Inflación y deberes formales enmarcados en la Ley, vinculándolos con su importancia en el marco de la planificación tributaria, ya que el conocimiento y manejo estratégico de estos aspectos dentro de la organización empresarial, conlleva a implementar actuaciones traducidas en procedimientos que respaldan la planificación tributaria de este tributo.

Ingresos sujetos al ISLR

La palabra ingreso, en términos económicos, según el Diccionario de la Real Academia Española[41], significa: "Caudal que entra en poder de alguien, y que le es de cargo en las cuentas".

Para Ruiz[42] los ingresos brutos, en los términos tributarios pueden definirse como "los beneficios económicos que obtiene una persona natural o jurídica por cualquier actividad que realice, de índole empresarial o no, sin tomar en consideración los costos o deducciones en que haya incurrido para obtener dichos ingresos".

Los ingresos gravables en materia de Impuesto sobre la renta, están relacionados con el concepto de "Territorialidad", el cual como menciona Molla[43] "se refiere "al ámbito geográfico o espacial, donde tiene validez la aplicación de un gravamen".

[41] Diccionario de la Real Academia Española. Fecha de consulta: 05 de Mayo de 2014. Disponible en: http://lema.rae.es/drae/?val=ingreso
[42] RUIZ, J. (2000). Impuesto sobre la Renta, Manual Didáctico y de Consulta. 1° Edición. Editorial Legis, Caracas, Venezuela. p.139.
[43] MOLLA , E. (2006). *op.cit.* p.228

La Ley de Impuesto sobre la Renta[44] en su artículo 6 señala en cuanto a la territorialidad de las rentas lo siguiente:

> Un enriquecimiento proviene de actividades económicas realizadas en la República Bolivariana de Venezuela, cuando alguna de las causas que lo origina ocurra dentro del territorio nacional, ya se refieran esas causas a la explotación del suelo o del subsuelo, a la formación, traslado, cambio o cesión del uso o goce de bienes muebles o inmuebles corporales o incorporales o a los servicios prestados por personas domiciliadas, residentes o transeúntes en la República Bolivariana de Venezuela y los que se obtengan por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país.

En este orden de ideas, el artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta[45], señala cuales rentas se consideran como causadas y por lo tanto gravables en la República Bolivariana de Venezuela, constituyendo ingresos sujetos al impuesto en estudio:

> Son rentas causadas en la República Bolivariana de Venezuela, entre otras, las siguientes:
> a. Las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en la República Bolivariana de Venezuela de la propiedad industrial o intelectual.
> b. Los enriquecimientos obtenidos por medio de establecimiento permanente o base fija situados en territorio venezolano.
> c. Las contraprestaciones por toda clase de servicios, créditos o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada, aprovechada o utilizada en la República Bolivariana de Venezuela.
> d. Los enriquecimientos derivados de la producción y distribución de películas y similares para el cine y la televisión.
> e. Los enriquecimientos provenientes del envío de mercancías en consignación desde el exterior.
> f. Los enriquecimientos de las empresas de seguros y reaseguros no domiciliadas y sin establecimiento permanente en el país.
> g. Los enriquecimientos derivados de bienes inmuebles situados en la República Bolivariana de Venezuela, o de los derechos y gravámenes establecidos sobre los mismos.

[44] Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial 38.628 del 16 de Febrero de 2007
[45] Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial 38.628 del 16 de Febrero de 2007.

> h. Los rendimientos de valores mobiliarios, emitidos por sociedades constituidas o domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela, o por sociedades extranjeras con establecimiento permanente en la República Bolivariana de Venezuela, dinero, bienes, derechos u otros activos mobiliarios invertidos o situados en la República Bolivariana de Venezuela.
> Igualmente se consideran de fuente territorial los rendimientos de los derivados de dichos valores mobiliarios, con excepción de los ADR, GDR, ADS y GDS.
> i. Los rendimientos de toda clase de elementos patrimoniales ubicados en la República Bolivariana de Venezuela.
> Igualmente se consideran realizadas en el país, las actividades oficiales llevadas a cabo en el exterior por los funcionarios de los Poderes Públicos nacionales, estadales o municipales, así como la actividad de los representantes de los Institutos Autónomos o Empresas del Estado, a quienes se les encomienden funciones o estudios fuera del país.

En el anterior artículo se logra evidenciar un listado que abarca gran magnitud de las actividades económicas realizadas por los contribuyentes, por las cuales se genera la obligación del pago del ISLR.

Es pertinente mencionar que la Ley de Impuesto sobre la Renta[46] señala ciertos ingresos, los cuales se consideran enriquecimientos netos, es decir no admiten costos ni deducciones, debido a su naturaleza:

> Artículo 31. Se consideran como enriquecimientos netos los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidos por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley.

[46] Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial 38.628 del 16 de Febrero de 2007

Es necesario que en las organizaciones empresariales, se realice el seguimiento a los niveles de ingresos, a través de reportes expresados en términos financieros que permitan visualizar y proyectar las condiciones económicas de la organización, previendo el nivel de gastos que se pueden soportar a fin de generar rentabilidad.

A efectos tributarios en materia del Impuesto sobre la Renta, el nivel de ingresos generados constituye el punto inicial en el procedimiento de la determinación del impuesto a pagar. La planificación tributaria en este rubro es de suma importancia, ya que por medio de ella, y estableciendo la relación con los costos y gastos, se logra proyectar el nivel del pago de impuesto.

Costos y gastos deducibles del ISLR

Luego de señalar cuáles son los ingresos que causan la obligación tributaria en cuanto al pago del ISLR, es conveniente identificar los costos y deducciones que se pueden realizar a dichos ingresos, enmarcados en los capítulos II y III del Título II de la Ley, los cuales luego de su deducción del ingreso permiten obtener la renta neta gravable, sobre la cual se aplican las alícuotas impositivas correspondientes, determinando así el impuesto a pagar.

Interpretando a Ruiz[47], la palabra costos puede definirse bajo dos puntos de vista: el contable y el fiscal. Bajo el punto de vista contable están constituidos por todas aquellas erogaciones en que haya incurrido un contribuyente durante un ejercicio fiscal con el objeto de invertirlo en la producción de un bien, comercialización o prestación de servicios. La definición fiscal es igual a la contable, agregando que son permitidos como deducibles los costos que estén expresamente señalados en el marco legal.

[47] RUIZ J. (2000). *op.cit*.

El artículo 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta[48] menciona los costos que se consideran realizados en el país:

> a. El costo de adquisición de los bienes destinados a ser revendidos o transformados en el país, así como el costo de los materiales y de otros bienes destinados a la producción de la renta.
> b. Las comisiones usuales, siempre que no sean cantidades fijas sino porcentajes normales, calculados sobre el precio de la mercancía, que sean cobradas exclusivamente por las gestiones relativas a la adquisición de bienes.
> c. Los gastos de transporte y seguro de los bienes invertidos en la producción de la renta.

Del anterior artículo, se evidencian los requisitos que deben cumplir los costos para que sean admitidos como tales en la determinación del Impuesto sobre la Renta:

1. Que sean costos normales, es decir que correspondan con la actividad generadora de ingresos.

2. Que sean costos necesarios y tengan relación con la producción y adquisición del bien o del servicio prestado.

3. Que sean costos realizados en el país, o territoriales, salvo el caso previsto en el artículo 21 de la Ley, referido a los costos que deben aplicarse a los ingresos de fuente extranjera.

Además de los costos, a efectos de determinar la renta neta del contribuyente, también es necesario tomar en cuenta los gastos o deducciones permitidos por la Ley.

Siguiendo a Ruiz[49], el término deducción también puede definirse bajo dos puntos de vista: el contable y el fiscal. Bajo el punto de vista contable las

[48] Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial 38.628 del 16 de Febrero de 2007
[49] RUIZ J. (2000). *Ibídem.*

deducciones son todas aquellas erogaciones o gastos incurridos por un contribuyente durante un ejercicio económico, los cuales deben restarse de la renta bruta para obtener el enriquecimiento o la ganancia neta de dicho ejercicio. Bajo el punto de vista fiscal, la definición es semejante a la contable con la diferencia de que a los fines contables un contribuyente puede deducir todos los gastos que crea conveniente, sin limitaciones, pero a los fines fiscales solo se podrán deducir las partidas y montos que la Ley o su Reglamento establezcan y autoricen para cada caso.

Uno de los artículos más extensos de la Ley del Impuesto sobre la Renta[50], es el que señala las deducciones permisibles para determinar la renta neta gravable, las cuales se contemplan en su artículo 27, y se citan en detalles a continuación:

> 1. Los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones, comisiones y demás remuneraciones similares, por servicios prestados al contribuyente, así como los egresos por concepto de servicios profesionales no mercantiles recibidos en el ejercicio.
> 2. Los intereses de los capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta.
> 3. Los tributos pagados por razón de actividades económicas o de bienes productores de renta, con excepción de los tributos autorizados por esta ley. En los casos de los impuestos al consumo y cuando conforme a las leyes respectivas el contribuyente no lo pueda trasladar como impuesto ni tampoco le sea reembolsable, será imputable por el contribuyente como elemento del costo del bien o del servicio.
> 4. Las indemnizaciones correspondientes a los trabajadores con ocasión del trabajo, determinadas conforme a la Ley o a contratos de trabajo.
> 5. Una cantidad razonable para atender la depreciación de activos permanentes y la amortización del costo de otros elementos invertidos en la producción de la renta, siempre que dichos bienes estén situados en el país y tal deducción no se haya imputado al costo. Para el cálculo de la depreciación podrán agruparse bienes

[50] Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial 38.628 del 16 de Febrero de 2007.

afines de una misma duración probable. El Reglamento podrá fijar, mediante tablas, las bases para determinar las alícuotas de depreciación o amortización aplicables.

6. Las pérdidas sufridas en los bienes destinados a la producción de la renta y no compensadas por seguros u otras indemnizaciones cuando dichas pérdidas no sean imputables al costo.

7. Los gastos de traslado de nuevos empleados, incluidos los del cónyuge e hijos menores, desde el último puerto de embarque hasta la República Bolivariana de Venezuela, y los de regreso, salvo cuando sean transferidos a una empresa matriz, filial o conexa.

8. Las pérdidas por deudas incobrables cuando reúnan las condiciones siguientes:

a. Que las deudas provengan de operaciones propias del negocio.

b. Que su monto se haya tomado en cuenta para computar la renta bruta declarada, salvo en los casos de pérdidas de capitales dados en préstamo por instituciones de crédito, o de pérdidas provenientes de préstamos concedidos por las empresas a sus trabajadores.

c. Que se hayan descargado en el año gravable, en razón de insolvencia del deudor y de sus fiadores o porque su monto no justifique los gastos de cobranza.

9. Las reservas que la ley impone hacer a las empresas de seguros y de capitalización.

10. El costo de las construcciones que deban hacer los contribuyentes en acatamiento de la Ley Orgánica del Trabajo o de disposiciones sanitarias.

11. Los gastos de administración y conservación realmente pagados de los inmuebles dados en arrendamiento, siempre que el contribuyente suministre en su declaración de rentas los datos requeridos para fines de control fiscal.

12. Los cánones o cuotas correspondientes al arrendamiento de bienes destinados a la producción de la renta.

13. Los gastos de transporte, causados o pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del contribuyente pagador, con el objeto de producir la renta.

14. Las comisiones a intermediarios en la enajenación de bienes inmuebles.

15. Los derechos de exhibición de películas y similares para el cine o la televisión.

16. Las regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país.
17. Los gastos de reparaciones ordinarias de bienes destinados a la producción de la renta.
18. Las primas de seguro que cubran los riesgos a que están expuestos los bienes y personas distintas del contribuyente, considerado individualmente, empleados en la producción de la renta y los demás riesgos que corra el negocio en razón de esos bienes, o por la acción u omisión de esas personas, tales como los de incendios y riesgos conexos, los de responsabilidad civil, los relativos al personal con ocasión del trabajo y los que amparen a dicho personal conforme a contratos colectivos de trabajo.
19. Los gastos de publicidad y propaganda causados o pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del propio contribuyente pagador.
20. Los gastos de investigación y desarrollo efectivamente pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del propio contribuyente pagador.
21. Los pagos hechos por las empresas a sus directores, gerentes, administradores u otros empleados como reembolso de gastos de representación, siempre que dichos gastos estén individualmente soportados por los comprobantes respectivos y sean realizados en beneficio de la empresa pagadora.
22. Todos los demás gastos causados o pagados, según el caso, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir la renta.

Cada uno de estos literales posee ciertas limitaciones de tipo cualitativas y cuantitativas señaladas en los parágrafos únicos del artículo 27 de la Ley en comento, los cuales deben ser tomados en cuenta a la hora de delimitar los montos a considerar deducibles como gastos en la determinación del impuesto a pagar. Dichas limitaciones originan diferencias entre los datos contables y los montos permitidos como deducibles por la normativa legal, por lo que debe practicarse un procedimiento denominado conciliación fiscal de rentas, el cual permite determinar, si el gasto financiero registrado en la contabilidad es deducible, y en algunos casos reflejar las diferencias que al final del procedimiento de determinación van a ser

sumadas o restadas a la renta neta financiera, para así determinar la renta neta fiscal, la cual viene a constituir la base imponible del Impuesto sobre la Renta.

La planificación tributaria de los costos y deducciones en materia de Impuesto sobre la Renta, se debe realizar a través de la elaboración de reportes periódicos y análisis de estados financieros, que permitan evidenciar el detalle de los costos y gastos generados en cierto período por la organización y así proyectar los niveles de utilidad que van a servir de base para la determinación del impuesto.

Retenciones del Impuesto sobre la Renta.

Interpretando a Ruiz[51], la retención del ISLR, puede definirse como un pago del impuesto que se debe efectuar por la obtención de algún enriquecimiento gravable. El sistema de retenciones estará dado por las diferentes formas y métodos que pueda utilizar el estado para efectuar la retención del tributo, ya sea como una medida de control fiscal, como un anticipo de impuesto o bien como un método definitivo de liquidación y recaudación del tributo. Las retenciones en la fuente, constituyen una medida impuesta por el estado para asegurar el pago del tributo.

La obligación de retener se evidencia en el artículo 86 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual señala que las particularidades sobre esta materia serán establecidas en reglamentos o decretos. Las retenciones de ISLR, se encuentran normadas específicamente por el Decreto N° 1808 publicado gaceta oficial N° 36203 de fecha 12 de Mayo de 1997, y además de ello por la Providencia administrativa N° SNAT/2009-0095 publicada en gaceta oficial N° 39269 del 22 de septiembre del 2009.

[51] RUIZ J. (2000). *op.cit.*

De acuerdo al artículo 1 del Decreto 1808, las empresas pagadoras de salarios y erogaciones señaladas como pagos objetos de retención en las normativas descritas, deberán practicar la retención del Impuesto sobre la Renta. De esta obligación se genera el cumpliendo de los siguientes deberes:

1. Practicar la retención en el momento del pago o abono en cuenta lo que ocurra primero, sobre los gastos o servicios cancelados sujetos a retención. Los abonos en cuenta de acuerdo al artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta[52], se refieren a los registros contables, los cuales se consideraran como pago salvo prueba en contrario.
2. Entregar un comprobante de retención al sujeto retenido, en el cual se indique el monto de lo pagado o abonado en cuenta y la cantidad retenida.
3. Entregar al contribuyente o sujeto retenido una relación anual de retenciones, dentro de los dos primeros meses del ejercicio fiscal siguiente, o de los dos meses siguientes a la fecha de cesación de los negocios y demás actividades, donde conste la identificación de los sujetos de retención, las cantidades pagadas o abonadas en cuenta y los impuestos retenidos o enterados durante el año o período anterior. Dicha relación servirá de soporte al sujeto retenido para su declaración de impuesto.
4. Enterar el impuesto retenido en las oficinas receptoras de fondos nacionales dentro de los diez primeros días continuos del mes siguiente en que se haya practicado la retención.

La planificación tributaria en materia de retenciones, justamente se refiere a considerar la retención en la fuente en el momento en que ocurre el hecho generador del mismo y cumplir de manera oportuna y certera con cada uno de los deberes descritos anteriormente, para evitar sanciones

[52] Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial 38.628 del 16 de Febrero de 2007.

tributarias por efectos de no retener, retener cantidades indebidas o no enterar el tributo retenido. En Venezuela dichas retenciones se enteran al fisco nacional mensualmente, así el estado ya no debe esperar por ejemplo, un año para recaudar el impuesto, y asegura un flujo constante de recursos.

Ajuste por Inflación

La inflación constituye el aumento continuo y generalizado de los precios de los bienes y servicios circulantes en la economía, por efectos de una desigualdad entre los bienes o servicios producidos y los demandados o requeridos por la colectividad. En cuanto al fenómeno inflacionario, Ruiz[53] expresa:

> El fenómeno que mundialmente se conoce como inflación admite diversas definiciones según sea el punto de vista con que se le enfoque. En sentido general, se puede definir como una desproporción o desequilibrio entre la cantidad o volumen de los bienes y servicios que se ofrecen en un país o en una colectividad y la masa o nivel de dinero circulante de que disponen los demandantes de esos bienes y servicios para adquirirlos. La relación entre las dos magnitudes, bienes y servicios por una parte, y cantidad o nivel de dinero para adquirirlos por la otra, determina lo que se conoce como "nivel de precios". Este índice o nivel de precios varía frecuentemente cuando se está atravesando un período inflacionario.

Así pues la inflación, está constituida por el aumento de la masa monetaria inorgánica, la cual genera que los bienes y servicios sufran variaciones de precios constantes, lo cual trae como consecuencia la pérdida del poder adquisitivo y la disminución progresiva del valor de la moneda. El impacto en los estados financieros producto de la inflación es importante, pues la inexistencia de medición de la pérdida del poder adquisitivo del dinero, hacía que, entre otros efectos los mismos dejaran de ser una herramienta importante para la toma de decisiones; la misma situación se

[53] RUIZ J. (2000). *op.cit*. p. 405.

presentaría con el impuesto pagado por una empresa el cual era el producto de calcularse con una utilidad que no tomaba en cuenta los efectos de la inflación y permitía que no pagaran impuesto los contribuyentes que por el contrario se beneficiaran de la misma.

La presencia del fenómeno inflacionario en la economía venezolana, ha obligado al estado venezolano a involucrar en el marco legal del Impuesto Sobre la Renta, un sistema que permita sincerar los niveles de utilidad o pérdida que se derivan de la actualización de valor de las partidas patrimoniales de las empresas, afectadas por los índices inflacionarios. En cuanto a esto Ruiz[54] expresa:

> El patrimonio de todo ente económico sea público o privado, está representado por los bienes y/o valores que suelen registrarse en sus libros o registros según sea el caso. Cuando estamos en presencia de un proceso inflacionario, podemos observar desde un punto de vista general que estos bienes, valores o derechos, tienen necesariamente que experimentar cambios en los montos por los cuales fueron registrados originalmente.

Debido a estas variaciones, se inserta en el proceso de determinación del Impuesto sobre la Renta desde el 01 de Septiembre de 1991 el ajuste por inflación, con la finalidad de que el contribuyente pague impuesto sobre una ganancia real y no ficticia o nominal. El sistema de ajuste por inflación de acuerdo a la Ley de Impuesto sobre la renta, se divide en dos: Ajuste inicial por inflación y reajuste regular por inflación.

El ajuste inicial por inflación es señalado en el artículo 173 de la Ley del Impuesto sobre la Renta[55], el cual señala:

> A los solos efectos tributarios, los contribuyentes a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, que iniciaron sus operaciones a partir del

[54] RUIZ J. (2000). *op.cit.* p. 407.
[55] Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial 38.628 del 16 de Febrero de 2007.

> 1° de enero del año 1993, y realicen actividades comerciales, industriales, bancarias, financieras, de seguros, reaseguros, explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas, que estén obligados a llevar libros de contabilidad, deberán al cierre de su primer ejercicio gravable, realizar una actualización inicial de sus activos y pasivos no monetarios, según las normas previstas en esta Ley, la cual traerá como consecuencia una variación en el monto del patrimonio neto para esa fecha. Una vez practicada la actualización inicial de los activos y pasivos no monetarios, el Balance General Actualizado servirá como punto inicial de referencia al sistema de reajuste regular por inflación previsto en el Capítulo II del Título IX de esta Ley.

En el mencionado artículo se encuentra señalado claramente quienes están obligados a realizar el procedimiento del ajuste inicial por inflación, lo cual genera una variación patrimonial, al actualizar los activos y pasivos no monetarios de la organización. Dichas variaciones deben plasmarse en un Balance General actualizado el cual reflejara las actualizaciones de cada partida, incluyendo la actualización inicial del patrimonio, lo que servirá de base para realizar el reajuste regular por inflación. El momento para realizar el ajuste inicial por inflación debe ser la fecha de cierre del primer ejercicio económico de la organización o contribuyente, de acuerdo a lo referido en el artículo 100 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Derivado del procedimiento del ajuste inicial por inflación, se genera el pago del 3% sobre el incremento del valor de los activos fijos depreciables.

En cuanto a esta obligación se cita el artículo 174 de la Ley del Impuesto sobre la Renta[56]:

> Se crea un Registro de los Activos Actualizados en el cual deberán inscribirse todos los contribuyentes a que hace referencia el artículo anterior. La inscripción en este registro ocasionará un tributo del tres (3%) por ciento sobre el incremento del valor del ajuste inicial por inflación de los activos fijos depreciables. Este

[56] Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial 38.628 del 16 de Febrero de 2007.

> tributo podrá pagarse hasta en tres (3) porciones iguales y consecutivas, en sucesivos ejercicios fiscales, a partir de la inscripción de este registro…

La oportunidad para realizar este registro debe ser al cierre del primer ejercicio gravable de la organización, cuya declaración es realizada a través de un formato manual establecido por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

A partir del cierre del segundo ejercicio gravable de la organización empresarial, o contribuyente, y en los demás ejercicios sucesivos, se debe practicar el Reajuste regular por Inflación, el cual presenta su base legal en el artículo 178 de la Ley de Impuesto sobre la Renta[57]:

> A los solos efectos tributarios, los contribuyentes a que se refiere el artículo 172 de esta Ley, una vez realizado el ajuste inicial, deberán reajustar al cierre de cada ejercicio gravable, sus activos y pasivos no monetarios, el patrimonio al inicio del ejercicio y los aumentos y disminuciones del patrimonio durante el ejercicio, distintos de las ganancias o las pérdidas, conforme al procedimiento que a continuación se señala. El mayor o menor valor que se genere al actualizar los activos y pasivos no monetarios, el patrimonio al inicio del ejercicio y los aumentos y disminuciones del patrimonio durante el ejercicio, distintos de las ganancias o las pérdidas, serán acumulados, en una cuenta de conciliación fiscal que se denominará Reajustes por Inflación y que se tomará en consideración para la determinación de la renta gravable, con excepción de las empresas en etapa preoperativa, para las cuales el reajuste por inflación sólo se tomará en consideración para la determinación de la renta gravable en el período siguiente a aquel en que se incorporaron en el sistema de ajustes por inflación de conformidad con lo establecido en el artículo 173 de esta Ley.

El procedimiento de ajuste regular genera una utilidad o pérdida por inflación a efectos de actualizar el patrimonio, las partidas de activos y pasivos no monetarios, además de las variaciones del patrimonio distintas de

[57] Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial 38.628 del 16 de Febrero de 2007.

las ganancias o pérdidas. Dicha utilidad o perdida derivada del reajuste por inflación afecta la base imponible para la determinación del impuesto sobre la Renta.

La planificación tributaria en materia de ajuste por inflación es de suma importancia ya que el hecho de prever ciertas situaciones relacionadas con el comportamiento de las partidas a actualizar, genera variaciones en el pago de impuesto sobre la Renta. Dentro de dichas situaciones al planificar el ajuste por inflación debe considerarse:

1. Al constituir la empresa, la fecha de cierre del ejercicio económico, considerando la época en que los niveles de inventarios sean más bajos.
2. Lograr niveles de inventarios bajos a la fecha de cierre de ejercicio.
3. Realizar aumentos de capital social, con nuevos aportes en aquellos años donde el ajuste regular por inflación proyectado de las partidas no monetarias muestren incrementos de utilidad fiscal.
4. Considerar los repartos de dividendos, en aquellos años donde el ajuste regular por inflación proyectado de las partidas no monetarias muestren disminuciones de utilidad fiscal.
5. No estimar excesos en los años de vida útil de los bienes y propiedades.
6. A la fecha de cierre de los ejercicios económicos, asegurar que no existan cuentas de cargos diferidos, de cuentas por cobrar a socios, cuentas por cobrar empresas vinculadas.
7. Realizar el pago de pasivos no monetarios en fecha posterior al cierre del ejercicio económico.

El efecto sobre el patrimonio que causa el ajuste por inflación, en términos generales, es la actualización extraordinaria de los activos y pasivos no monetarios, tomando como factor de actualización la variación ocurrida en el índice de precios al consumidor del Área Metropolitana de Caracas, desde

el mes de adquisición de dichos activos y pasivos no monetarios, hasta la fecha de cierre del ejercicio económico.

Deberes formales en materia del Impuesto sobre la Renta

Para desarrollar la incidencia de los Deberes Formales en la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta, es necesario definir en primer término el significado de los Deberes Formales, sobre este particular el autor Jarach[58] sostiene:

> Se denominan deberes formales las obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias y, aún las autoridades de aplicación de las normas fiscales, por delegación de la ley impongan al contribuyente, responsables o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos.

Es así, como los deberes formales deben ser entendidos como obligaciones de hacer, no hacer e incluso de soportar qué impone la ley a los administrados para que éstos faciliten la labor fiscalizadora de la administración tributaria en el ejercicio de la verificación del pago efectivo de los impuestos que correspondan al sujeto pasivo, en simples términos puede afirmarse que coadyuvan a la labor de control que ejerce la administración para verificar el cumplimiento efectivo de los deberes materiales del contribuyente e incluso cumplir con su actividad recaudadora de tributos.

Por otra parte de acuerdo al glosario de tributos del SENIAT[59], se define los deberes formales como "las obligaciones impuestas por el Código Orgánico Tributario o por otras normas tributarias a los contribuyentes, responsables o determinados terceros."

---

[58] JARACH, D. (1993). *op.cit*. p.420.

[59] Glosario de Tributos Internos del Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria, Fecha de consulta: 06 de Abril de 2014. Disponible en: http://www.lisandroferreira.com.ve/documents/GLOSARIOTRIBUTOSINTERNOS.pdf

El Código Orgánico Tributario[60] en su artículo 146 señala por quienes deben ser cumplidos los deberes formales en el ámbito general de los tributos:

> Los deberes formales deben ser cumplidos:
> 1. En el caso de personas naturales, por sí mismas o por representantes legales o mandatarios.
> 2. En el caso de personas jurídicas, por sus representantes legales o convencionales.
> 3. En el caso de las entidades previstas en el numeral 3 del artículo 22 de este Código, por la persona que administre los bienes, y en su defecto por cualquiera de los integrantes de la entidad.
> 4. En el caso de sociedades conyugales, uniones estables de hecho entre un hombre y una mujer, sucesiones y fideicomisos, por sus representantes, administradores, albaceas, fiduciarios o personas que designen los componentes del grupo y en su defecto por cualquiera de los interesados.

Además de señalar quienes se encuentran obligados a cumplir con los deberes formales, el Código Orgánico Tributario[61] en su artículo 145 detalla a nivel general un listado de deberes formales los cuales se citan a continuación:

> Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:
>
> 1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:
> a. Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.
> b. Inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones.

[60] Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.305 del 17 de Octubre de 2001.
[61] Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.305 del 17 de Octubre de 2001.

c. Colocar el número de inscripción en los documentos, declaraciones y en las actuaciones ante la Administración Tributaria o en los demás casos en que se exija hacerlo.
d. Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales.
e. Presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan.
2. Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.
3. Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles.
4. Contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de las inspecciones y fiscalizaciones, en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte.
5. Exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, relacionadas con hechos imponibles, y realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas.
6. Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente.
7. Comparecer a las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.
8. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas.

Los deberes formales anteriormente enunciados, contenidos en el Código Orgánico Tributario son aplicables a todos los tributos nacionales, y demás relaciones jurídicas derivadas de ellos, sin embargo, las normativas estipuladas para cada tributo establecen de manera particular obligaciones formales adicionales, pautadas de acuerdo a las situaciones planteadas en cada Ley especial.

En este sentido de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y su reglamento se deriva el cumplimiento de ciertos deberes formales, los cuales en términos generales se enuncian a continuación:

- Mantener en forma ordenada y ajustada a los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, los libros y registros contables y además de ello conservar los comprobantes durante el plazo de prescripción establecido en las normativas tributarias, esto de acuerdo a lo estipulado en el artículo 90 de la Ley de ISLR.
- Inscribirse en el Registro de Información Fiscal, de acuerdo a lo establecido en el artículo 98 de la Ley de ISLR y 180 del Reglamento de la Ley de ISLR.
- Inscribirse en el Registro de Activos Actualizados de conformidad con lo establecido en el artículo 174 de la Ley de ISLR.
- Emitir facturas u otros documentos que autorice la Administración Tributaria cumpliendo con los requisitos y formalidades establecidas en las normativas especiales que regulan sus particularidades, ello de conformidad con lo previsto en el artículo 175 del Reglamento de la Ley de ISLR.
- Presentar la Declaración definitiva de rentas dentro los tres meses posteriores al cierre del ejercicio gravable, de conformidad con lo establecido en el artículo 79 de la Ley de ISLR y 146 del Reglamento de la Ley de ISLR.
- Presentar la Declaración Estimada del Impuesto sobre la Renta de acuerdo a lo estipulado en el artículo 82 de la Ley de ISLR Y 164 del Reglamento de la Ley de ISLR.
- Llevar el libro adicional fiscal de ajuste por inflación, el cual deberá contener los requisitos establecidos en el artículo 192 de la Ley de ISLR.
- Exhibir la declaración definitiva del Impuesto sobre la Renta debidamente sellada y fechada, en un lugar visible de su establecimiento de conformidad con el artículo 97 de la Ley de ISLR.
- Mantener en el domicilio fiscal o establecimiento, el registro detallado y mensual de entradas y salidas de los inventarios, así como retiros y

autoconsumos, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 177 del Reglamento de la Ley de ISLR.

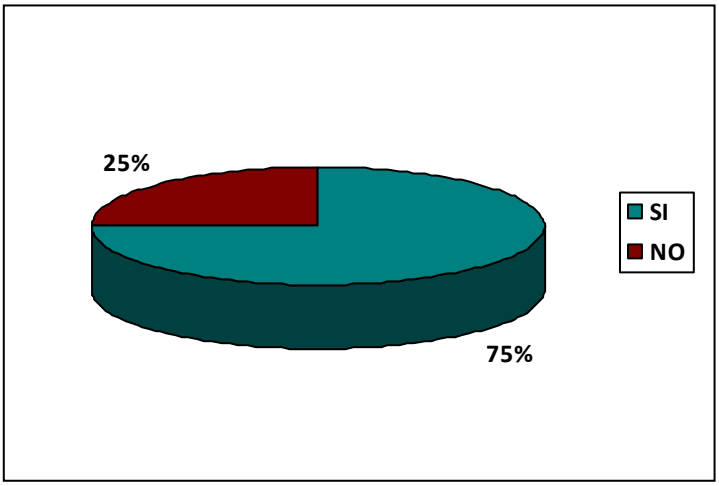
La realización y cumplimiento de estos deberes formales, deben preverse y considerarse dentro de los procedimientos previstos en la planificación tributaria de la organización, y así evitar sanciones relacionadas con los ilícitos formales establecidas en el Código Orgánico Tributario.

A continuación se presentan de manera gráfica los resultados de los ítems del cuestionario, aplicado a 4 personas que laboran en el área administrativa y contable de la empresa Agropecuaria el Junco, C.A., para determinar los procesos derivados de la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta, llevados a cabo por la organización.

Cabe destacar que la operacionalización de la variable para este primer objetivo de la presente investigación se encuentra en el apartado de los anexos.

Ítem 1. ¿Reconoce en qué consiste la planificación tributaria?

Gráfico 1. Reconocimiento de la planificación tributaria

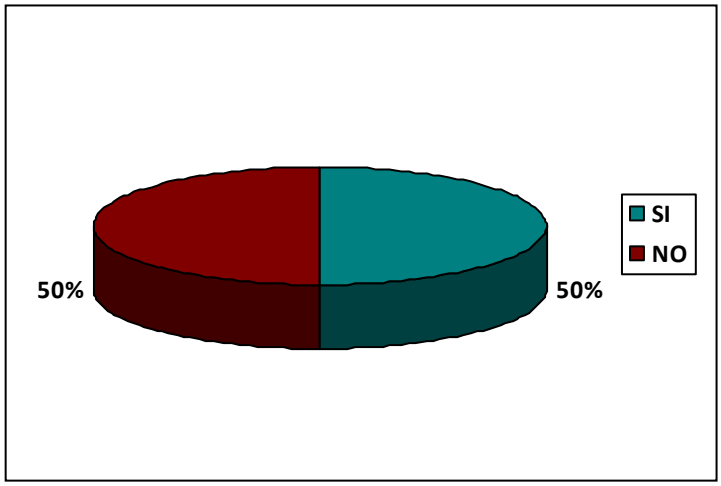


Fuente: Márquez, 2014

El 75% de los empleados expresaron que sí reconocen en que consiste la planificación tributaria y el 25 % no lo reconoce. Esto representa una ventaja para la empresa, ya que la mayoría de su personal administrativo y contable está consciente de lo que significa la planificación tributaria, y por ende posiblemente podrán colocarla en práctica dentro de la organización.

Ítem 2. ¿En caso de aplicar la planificación tributaria en la empresa, se plantean metas a seguir?

Gráfico 2. Metas de planificación tributaria

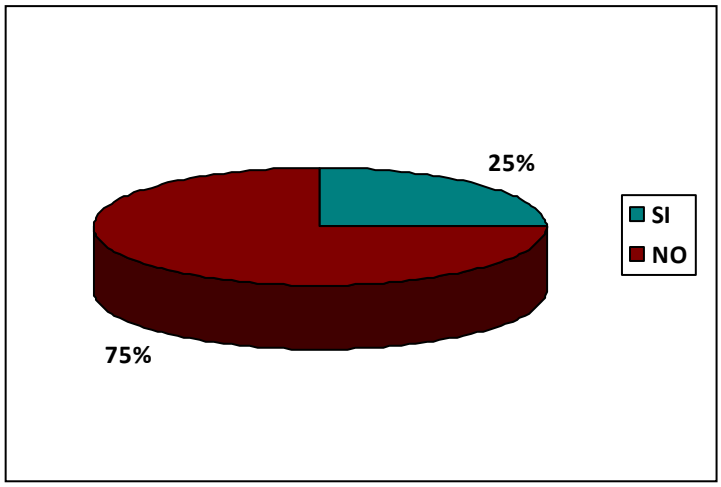


Fuente: Márquez, 2014

En cuanto a las metas planteadas, el 50% de los empleados respondieron que si se plantean metas a seguir en la planificación tributaria ejecutada por la empresa y 50% expresaron que no lo hacen. Esto representa una desventaja para la empresa ya que la mitad del personal administrativo y contable actúa sin plantearse metas, por lo cual no tendrán claro cuál es el rumbo a seguir en función del beneficio que se logra para la organización a través de la planificación tributaria.

Ítem 3. ¿Se cumplen las metas propuestas en la planificación tributaria?

Gráfico 3. Cumplimiento de metas propuestas en la planificación tributaria

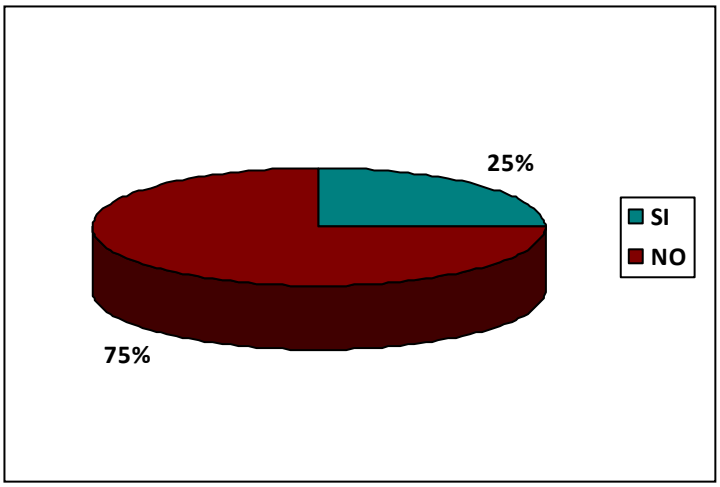


Fuente: Márquez, 2014

En cuanto al logro de las metas planteadas en la planificación tributaria, el 75% del personal administrativo contable no logra las metas propuestas y el 25 % si las alcanza. Esta situación es considerada desfavorable para la empresa, ya que la mayoría del personal no está cumpliendo con la ejecución de las actuaciones planificadas, lo que se deriva en improvisación al momento de presentarse las situaciones por las cuales se habían planteado las metas a seguir.

Ítem 4. ¿Se toman en consideración reportes que respalden el análisis de los ingresos gravables para el pago del ISLR?

Gráfico 4. Análisis de Ingresos del ISLR.

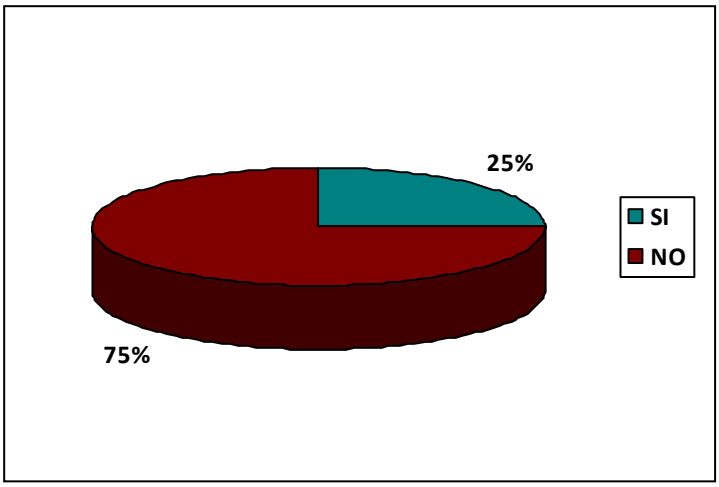


Fuente: Márquez, 2014

El 75% del personal administrativo y contable de la empresa, expresó que no toman en cuenta reportes que respalden el análisis de los ingresos sujetos al pago del Impuesto sobre la Renta, y el 25% expresó que si los considera. Esta situación representa una seria desventaja para la organización, ya que al no analizar los ingresos gravables a través de reportes que permitan planificar el pago del tributo, la empresa terminará improvisando sobre la determinación del impuesto, siendo probable que el impuesto a pagar no esté calculado considerando la totalidad de las normativas planteadas para su determinación, por lo que estaría sujeta a las sanciones correspondientes estipuladas en el Código Orgánico Tributario.

Ítem 5. ¿Se toman en cuenta reportes que respalden el análisis de los costos y gastos deducibles para el pago del ISLR?

Gráfico 5. Análisis de costos y gastos del ISLR

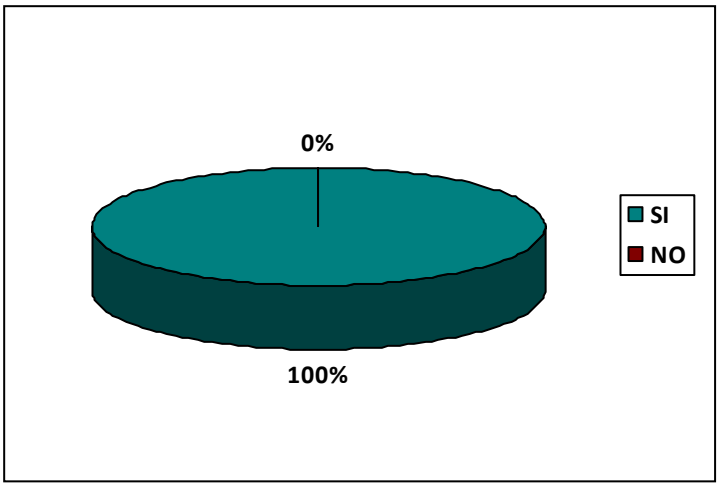


Fuente: Márquez, 2014

El 75% del personal administrativo y contable de la empresa, expresó que no toman en cuenta reportes que respalden el análisis de los costos y gastos deducibles para el pago del Impuesto sobre la Renta, y el 25% expresó que si los considera. Esta situación representa una desventaja para la organización, ya que al no analizar los costos y gastos deducibles a través de reportes que permitan planificar el pago del tributo, la empresa terminará improvisando sobre la determinación del impuesto, siendo probable que el impuesto a pagar no esté calculado considerando la totalidad de las normativas planteadas para su determinación, por lo que la empresa estaría sujeta a las sanciones correspondientes estipuladas en el Código Orgánico Tributario.

Ítem 6. ¿Se realiza el procedimiento de conciliación de rentas para determinar el pago del ISLR?

Gráfico 6. Conciliación de rentas

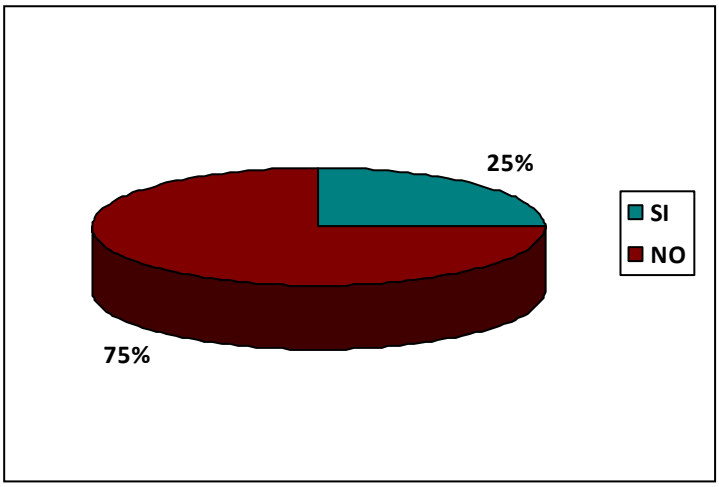


Fuente: Márquez, 2014

En cuanto a la realización del procedimiento de conciliación de rentas, el 100% de los empleados administrativo y contables, expresaron que se efectúa para determinar el pago del Impuesto sobre la Renta. Esto es beneficioso para la organización, ya que por medio de este procedimiento se ajustan los datos contables a las disposiciones de la ley, para determinar de manera correcta el impuesto a pagar.

Ítem 7. ¿Se realiza el análisis de los documentos sujetos a retención del ISLR?

Gráfico 7. Documentos sujetos a retención de ISLR.

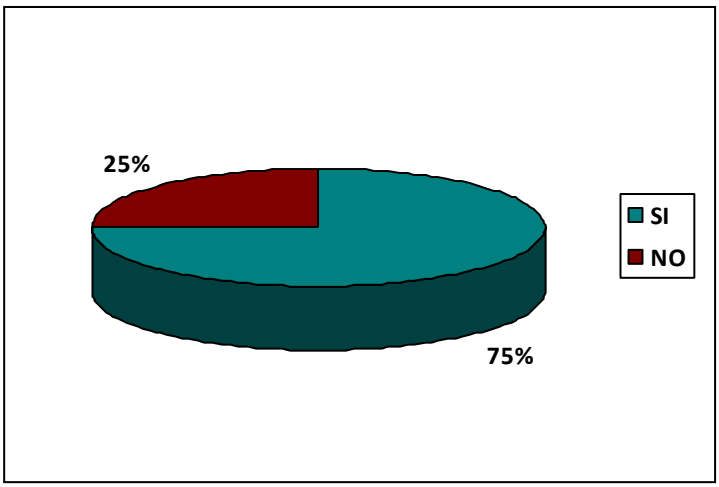


Fuente: Márquez, 2014

Con respecto a la realización del análisis de los documentos sujetos a las retenciones del Impuesto sobre la Renta, el 75% de los empleados expresaron que no se toma en cuenta la revisión y análisis de dichos documentos y el 25% dieron una respuesta afirmativa a esta interrogante. Esto representa una situación desfavorable para la empresa, ya que el análisis de dichos documentos soporta la realización de las retenciones, las cuales deben practicarse de acuerdo a los términos establecidos en la Ley y reglamentos especiales. Sin embargo se observa que el 25 % de los empleados si toma en cuenta este procedimiento, lo que evidencia que las políticas en cuanto a los procedimientos no están distribuidas de manera uniforme en la empresa, por lo que se corre el riesgo de sanciones tributarias relacionadas con el hecho de no retener, o retener cantidades indebidas.

Ítem 8. ¿Se realizan oportunamente las retenciones del ISLR?

Gráfico 8. Oportunidad en realización de retenciones de ISLR.

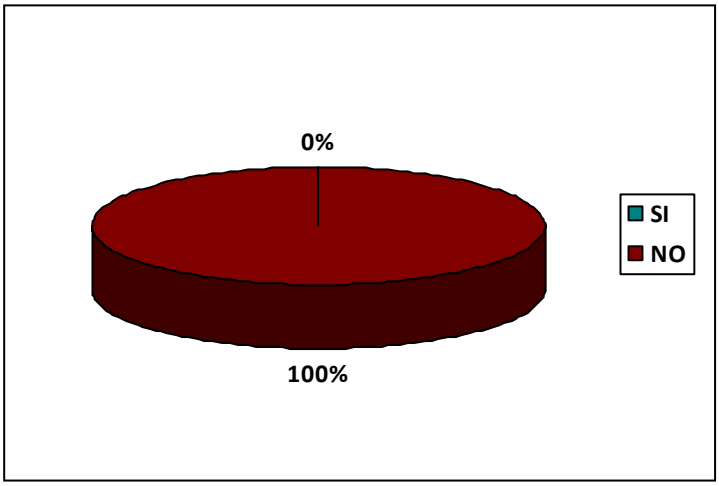


Fuente: Márquez, 2014

Con referencia a la realización oportuna de las retenciones del Impuesto sobre la Renta, el 75% de los empleados expresan que sí se practican dichas retenciones en el momento adecuado, siendo que el 25% de los empleados respondieron que este procedimiento no se realiza oportunamente. A pesar de que la realización oportuna de las retenciones del ISLR refleja una situación favorable para la organización en función de la planificación tributaria ejercida, esta situación se vincula con la pregunta anterior: ¿Se realiza el análisis de los documentos sujetos a retención del ISLR? cuya respuesta fue en su mayoría negativa. Esta situación refleja que a pesar de que la empresa realice las retenciones de manera oportuna, no se están analizando adecuadamente los documentos que están sujetos a las retenciones, por lo que es muy posible que las mismas se estén realizando de manera incorrecta.

Ítem 9. ¿Se realizan cálculos previos para la planificación de la utilidad o pérdida del Ajuste por Inflación?

Gráfico 9. Planificación Ajuste por Inflación

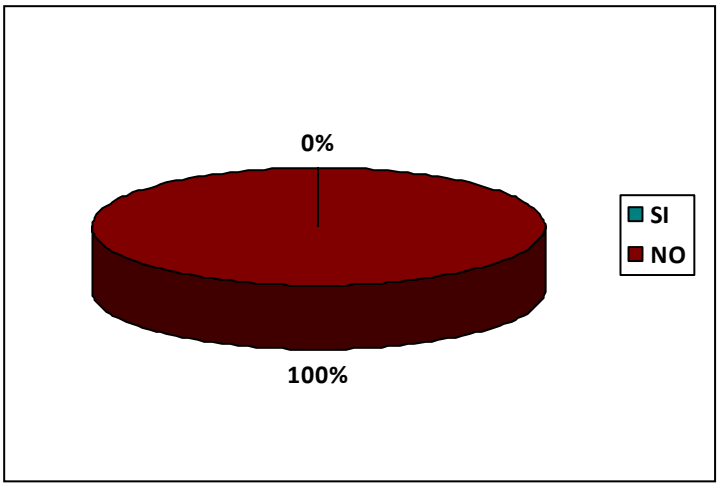


Fuente: Márquez, 2014

El 100% de los empleados expresó que no se realizan cálculos previos para la planificación de la utilidad o pérdida del Ajuste por inflación, lo cual relacionado con la planificación tributaria en la empresa, representa una desventaja, debido a que la utilidad o perdida derivada del ajuste por inflación altera de manera significativa la determinación del Impuesto sobre la Renta, por lo que se hace necesario el control y revisión constante de las partidas que lo afectan. Esta situación genera a la empresa improvisación en cuanto al pago del impuesto.

Ítem 10. ¿Se planifican los aumentos de capital social y repartos de dividendos en función del ajuste por inflación?

Gráfico 10. Planificación de aumentos de capital social y dividendos

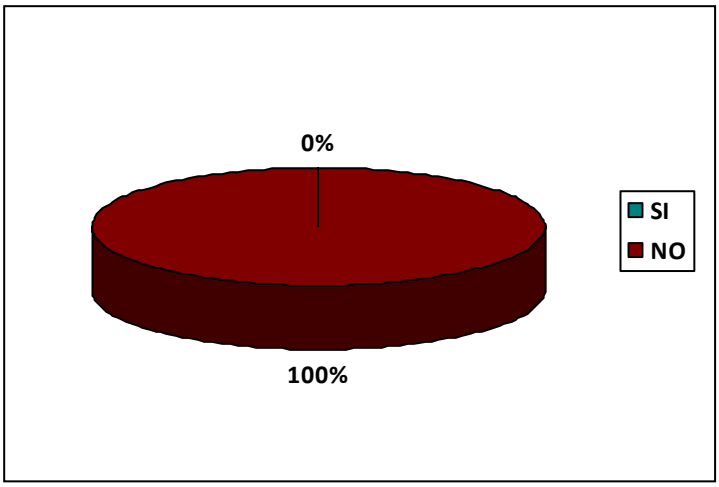


Fuente: Márquez, 2014.

El 100% de los empleados expresó que no se planifican los aumentos de capital social y reparto de dividendos en función del ajuste por inflación. El hecho de planificar estas acciones incide sobre el monto generado como utilidad o perdida determinado en el ajuste por inflación, lo cual forma parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta. La ausencia de planificación sobre la oportunidad en que se deben realizar los aumentos de capital social y reparto de dividendos implica que posiblemente la empresa este determinando un impuesto sobre la renta sobreestimado, por lo que podría verse afectada la liquidez de la organización.

Ítem 11. ¿Se planifican los niveles de inventario para el cierre del ejercicio económico de la empresa en función del ajuste por inflación?

Gráfico 11. Planificación de inventarios.

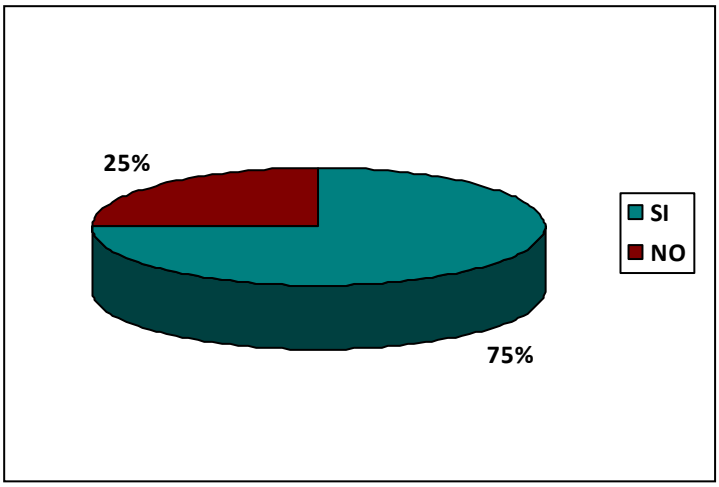


Fuente: Márquez, 2014

El 100% de los empleados expresó que no se planifican los niveles de inventario para el cierre del ejercicio económico, en función del ajuste por inflación. Esto representa una situación desfavorable para la empresa, debido a que la planificación de los inventarios es relevante en el cálculo del ajuste por inflación por el hecho de afectar la utilidad generada en este procedimiento, la cual incide significativamente en la determinación del pago del impuesto.

Ítem 12. ¿Se encuentran al día los libros especiales de Ajuste por Inflación, junto con los papeles de trabajo que le conforman?

Gráfico 12. Libros de Ajuste por Inflación.

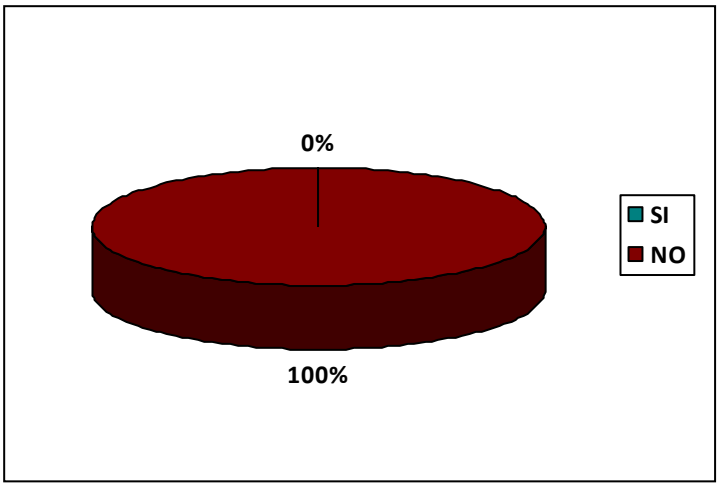


Fuente: Márquez, 2014

En cuanto a mantener al día los libros especiales de ajuste por inflación y los papeles de trabajo que le conforman, el 75% de los empleados manifestó que se cumple con este deber, sin embrago 25% expresaron una respuesta negativa. Esta situación es favorable para la empresa, ya que se prevé el cumplimiento de este deber formal relacionado con mantener al día los libros especiales que se derivan de Impuesto sobre la Renta. Sin embargo cabe acotar que el 25% del personal negó el cumplimiento de este deber formal, lo que podría hacer referencia a que estas personas no están involucradas con el trabajo en equipo en función del cumplimiento de este deber formal.

Ítem 13. ¿El monto de retenciones de ISLR siempre se entera oportunamente al fisco?

Gráfico 13. Enteramiento oportuno de retenciones

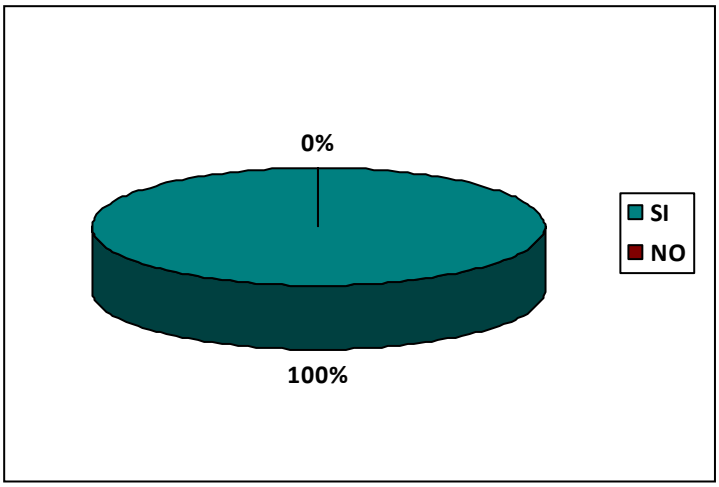


Fuente: Márquez, 2014

El 100% de los empleados expresó que el enteramiento al Fisco Nacional de las retenciones del Impuesto sobre la Renta no siempre se realiza de manera oportuna. Estas retenciones deben enterarse oportunamente en los plazos establecidos por la normativa especial que regula este impuesto, por lo que su incumplimiento constituye un ilícito tributario, acarreando sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario, lo cual repercute sobre el patrimonio de la empresa.

Ítem 14. ¿Se mantienen al día, y en forma ordenada los libros y registros contables?

Gráfico 14. Libros y registros contables.

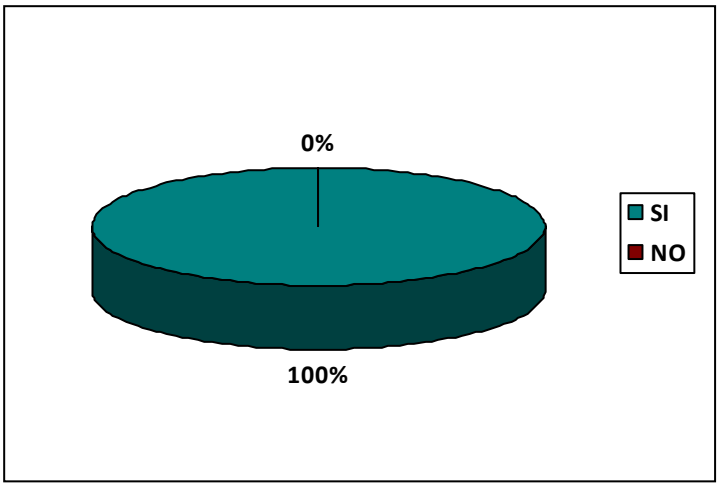


Fuente: Márquez, 2014.

El 100% de los empleados afirma que se mantienen al día y en forma ordenada los libros y registros contables, situación que representa una ventaja para la organización ya que los libros y registros contables reflejan la información financiera de la empresa, y mediante su presentación se facilita la labor de control que ejerce la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones de la empresa.

Ítem 15. ¿La empresa realizó su inscripción en el registro de información fiscal, manteniéndolo actualizado?

Gráfico 15. Inscripción en Registro de Información Fiscal.

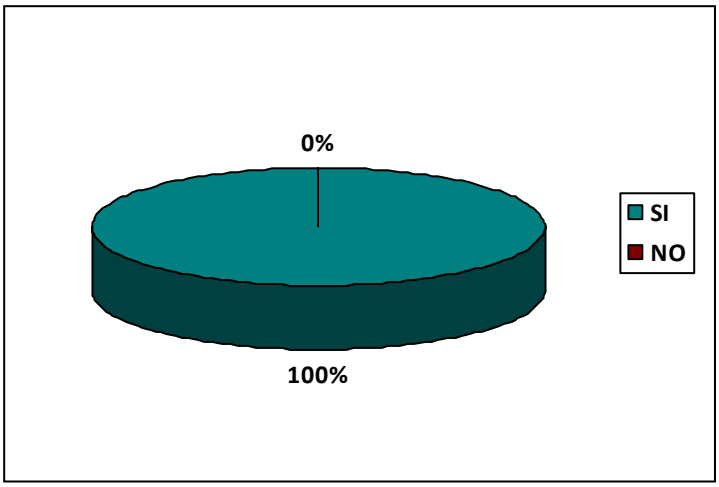


Fuente: Márquez, 2014

El 100% de los empleados afirman que se realizó el Registro de Información Fiscal, manteniéndolo actualizado. Dicha situación evidencia el cumplimiento de un deber formal por parte de la empresa, establecido por el Código Orgánico Tributario y las leyes especiales que regulan esta materia. Este registro constituye un medio de identificación y control por parte de la Administración Tributaria, de las actividades económicas ejercidas por la empresa.

Ítem 16. ¿La empresa realizó su inscripción en el Registro de Activos Actualizados?

Gráfico 16. Inscripción en Registro de activos actualizados.

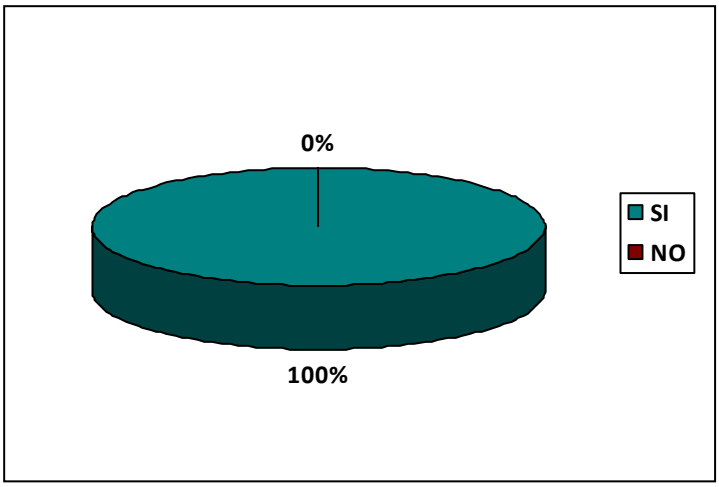


Fuente: Márquez 2014

El 100% de los empleados afirman que se realizó la inscripción en el Registro de Activos Actualizados. Dicha situación evidencia el cumplimiento de un deber formal por parte de la empresa, establecido por la Ley de Impuesto sobre la Renta. Este registro permite realizar la inscripción de los activos fijos depreciables propiedad de la empresa y pagar el 3% sobre sus actualizaciones reflejadas en el ajuste inicial por inflación.

Ítem 17. ¿La empresa ha presentado sus declaraciones definitivas de rentas dentro del plazo establecido para ello?

Gráfico 17. Declaraciones oportunas

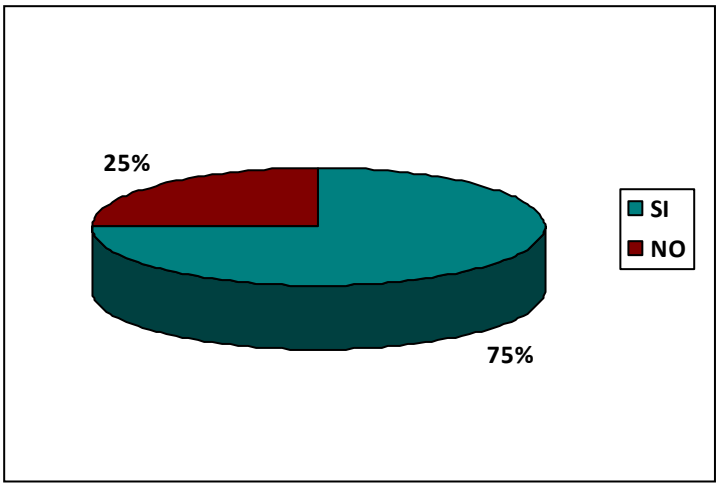


Fuente: Márquez, 2014

En cuanto a la presentación de la declaración definitiva de rentas en el plazo establecido para ello, el 100% de los empleados afirmaron que se ha realizado dicha declaración oportunamente. Esta situación representa el cumplimiento por parte de la empresa del deber formal relacionado con realizar oportunamente las declaraciones tributarias, por lo que la empresa no se encuentra sujeta a sanciones por incumplimiento de este deber en caso de fiscalizaciones.

Ítem 18. ¿Se exhibe la declaración de ISLR en un lugar visible del establecimiento?

Gráfico 18. Exhibición de la Declaración de ISLR.



Fuente: Márquez, 2014

El 75% de los empleados expresaron que se cumple con el deber formal de exhibir en un lugar visible del establecimiento la declaración de Impuesto sobre la Renta. Esta situación representa el cumplimiento por parte de la empresa de los deberes formales establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su reglamento. Sin embargo cabe mencionar, que el 25 % de los empleados respondió negativamente a esta pregunta, lo que evidencia la falta de conocimiento de parte del personal en cuanto al cumplimiento de los deberes formales establecidos en las normativas tributarias.

Análisis General de los Resultados

A continuación se realizan algunas consideraciones con respecto a la generalidad de los hallazgos obtenidos para cumplir con el objetivo planteado en el Capítulo I de la presente investigación, titulado Procesos derivados de la Planificación Tributaria del Impuesto sobre la Renta llevados a cabo por la empresa Agropecuaria El Junco, C.A.

En primer término, la mayoría de los empleados de las áreas administrativa y contable de la empresa, afirmaron reconocer en qué consiste la planificación tributaria, por lo que posiblemente podrán aplicar dichos conocimientos para beneficio de la organización. Sin embargo, a pesar de que los empleados reconocen la importancia de la planificación tributaria en la empresa, se evidencia a través de los hallazgos obtenidos, que estos no ejecutan eficientemente los procedimientos en función de su cumplimiento, en este sentido se evidenció que parte significativa de los empleados no se plantean metas a seguir y además de ello, los que lo hacen no las cumplen. Esta situación refleja una seria debilidad en el control sobre la ejecución de las actividades y metas planificadas, por lo cual es muy probable que no se logren eficientemente los resultados esperados en función de la planificación tributaria.

Como se ha especificado en el marco teórico de la investigación, en virtud de la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta, es relevante que las actuaciones necesarias para la determinación de este impuesto estén respaldadas por el análisis previo de la información relevante y necesaria en este caso. Dichos análisis se encuentran soportados por reportes que permiten visualizar el comportamiento de la información financiera requerida para la planificación en la determinación del pago de este impuesto. En cuanto a este punto, los hallazgos reflejan que en la empresa Agropecuaria el Junco, C.A. no se toman en cuenta los reportes

que respalden el análisis de los ingresos, costos y gastos de la empresa, para la determinación del Impuesto sobre la Renta, por lo cual es muy probable que el impuesto calculado no considere la totalidad de las normativas planteadas para su determinación, y la empresa se encuentre sujeta a las sanciones correspondientes estipuladas en el Código Orgánico Tributario en casos de fiscalización.

Por otra parte, el Ajuste por Inflación se considera en la determinación del Impuesto sobre la Renta, siendo que sus resultados afectan la base imponible sobre la cual se determina dicho impuesto. En este sentido, se debe tomar en cuenta el análisis de ciertos elementos como los inventarios y las variaciones en el capital social de la empresa, los cuales afectan significativamente los resultados generados por este procedimiento. De acuerdo a los hallazgos obtenidos, se evidencio que la empresa no planifica las acciones relacionadas con dichos elementos, por lo que posiblemente la determinación del ISLR, se encuentre sobreestimada o subvaluada.

Uno de los procedimientos derivados de la planificación tributaria, debe estar orientado al cumplimiento de los deberes formales del ISLR. En este sentido, se pudo determinar por medio de los hallazgos obtenidos, que la empresa desarrolla procedimientos en función de prever su realización oportuna, de esta manera se cumple con el deber de facilitar el control ejercido por la Administración Tributaria.

En términos generales los hallazgos determinados reflejan debilidades en los procesos derivados de la planificación tributaria llevados a cabo por la organización, las cuales se concentran en la falta de análisis sobre la información que conforma los elementos integrantes de la determinación del Impuesto sobre la Renta, en función de generar pagos justos cumpliendo a su vez con los deberes establecidos.

CAPÍTULO II

Ilícitos Tributarios en materia de Impuesto sobre la Renta por los cuales la empresa "Agropecuaria El Junco, C.A." ha sido objeto de sanciones en el período 2010 – 2013.

Una de las formas de evidenciar que la empresa Agropecuaria el Junco C.A. tenga presente dentro de sus actividades la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta, es identificar si ha sido objeto de sanciones por incumplir con el marco de los deberes y obligaciones que se derivan de este impuesto.

El Código Orgánico Tributario[62] contiene la normativa general de los tributos nacionales en Venezuela, en su artículo 80 establece: "constituye ilícito tributario toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias". En cuanto a ello Moya[63] expresa:

> Los ilícitos tributarios son las acciones u omisiones tipificadas en el Código Orgánico Tributario y que consisten en el quebrantamiento de una norma. Pueden ser dolosas o culposas. Las sanciones aplicables a dichos Ilícitos son las multas, ya que la administración tributaria no puede aplicar sanciones que impliquen privación de la libertad, por lo que deberá remitirlo a la jurisdicción ordinaria penal.

De allí que los ilícitos tributarios constituyen todos aquellos actos u omisiones que implican desacato de las normativas, por lo cual se generan sanciones impuestas por parte de los órganos competentes.

Los ilícitos tributarios se encuentran respaldados por principios legales, los cuales interpretando a Moya, se pueden esquematizar de la siguiente manera:

[62] Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.305 del 17 de Octubre de 2001.
[63] MOYA, E. (2006). *op.cit.* p.565.

- Principio de la legalidad o reserva legal: se encuentra consagrado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 49, numeral 6º, y en el Código Orgánico Tributario en su artículo 79. Este principio expresa que no existe falta si no está previamente establecida en una ley como tal.
- Principio de Irretroactividad: este principio se consagra en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 24, en el Código Orgánico Tributario artículo 8, y en el Código Penal Venezolano artículo 2. Indica que las leyes comenzarán a regir a partir del momento en que entren en vigencia, aunque los procedimientos se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores. De allí que las leyes aplican hacia el futuro, nunca hacia el pasado, excepto cuando impongan menor pena y favorezcan al sujeto.
- Principio del derecho a la defensa: este principio se evidencia en el artículo 1 del Código Orgánico Procesal Penal. Significa que todos tenemos el derecho de acudir ante los tribunales de justicia y, a utilizar todos los medios permitidos a favor de una mejor defensa, y así lograr un proceso justo.
- Derecho a un sumario y al debido proceso: La autoridad judicial está en la obligación de comunicar a los interesados la apertura de un procedimiento, más aun, cuando está destinado a revocar o dejar sin efecto un derecho preexistente para que a la emisión de acto definitivo o a su revisión, puedan tener acceso al expediente y alegar o probar lo que crean conveniente.

  El derecho al debido proceso ha sido entendido como el trámite que permite oír a las partes, de la manera prevista en la ley, y que ajustado al derecho otorga a las partes el tiempo y los medios adecuados para imponer sus defensas.

- Principio Non Bis In Idem: se encuentra establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela[64] en su artículo 49 numeral 7: "Ninguna persona podrá ser sometida a juicio por los mismos hechos en virtud de los cuales hubiese sido juzgada anteriormente". Este principio excluye la posibilidad de que un mismo hecho y un mismo sujeto sean juzgados y sancionados por actos que fueron juzgados anteriormente
- Derecho a ser Juzgados por sus Jueces Naturales: este derecho se encuentra establecido en el artículo 7 del Código Orgánico Procesal Penal.

  Constituye la garantía que posee un ciudadano a ser juzgado por un tribunal competente, con jueces objetivos en la función de administrar justicia. El juez debe ser: independiente, imparcial, tratarse de una persona identificada e identificable, preexistir como juez, además de ser idóneo y especialista en el área jurisdiccional donde vaya a obrar.
- Principio de no declarar contra sí mismo: Este principio significa que nadie puede ser obligado a declarar o que se declare culpable de la comisión de un delito. La declaración debe ser dada libre de apremio y sin coacción alguna.
- Prohibición de Analogía: La analogía no puede ser utilizada como fuente creadora de sanciones e infracciones, ya que violaría el principio de reserva legal y le daría al juzgador carácter de legislador.
- Derecho a estar asistido de un Defensor: se refiere a que el inculpado tiene derecho de defenderse personalmente, de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con el mismo.

[64] Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta oficial N°5.453 del 24 de Marzo de 2000.

- Derecho a la presunción de inocencia: Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma inocente, mientras no se establezca legalmente su culpabilidad.
- Derecho a la Igualdad: Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad a las garantías mínimas.

Estos principios respaldan la adjudicación de los ilícitos tributarios a los contribuyentes, y los derechos que los mismos poseen para su defensa en los casos procedentes.

Además de los principios legales anteriormente señalados, los Ilícitos tributarios están conformados por ciertos elementos, los cuales interpretando a Moya[65], se pueden esquematizar de la siguiente manera:

- La Acción: El Código Orgánico Tributario[66] dispone: "La acción u omisión violatoria de normas tributarias es punible conforme a este Código". Este elemento enmarca la conducta del sujeto, ya sea de acción o de omisión. Los delitos cometidos por una acción, constituyen el hecho de realizar un acto que conlleve a tipificar el ilícito. Por otra parte, se denominan delitos por omisión, o no hacer: el no impedir voluntariamente, o el no ejecutar una acción que debió ser realizada.
- Tipicidad: refiere a que la conducta del sujeto, este expresamente señalada como infracción o delito por las leyes.
- Antijuricidad: implica la contradicción con el derecho, es decir, la violación de un comportamiento del deber de actuar o de omitir lo que establece una norma jurídica.
- Imputabilidad: implica la responsabilidad plena del contribuyente, sin estar sujeto a condiciones de demencia, o a minoría de edad. La imputabilidad establece una relación de causalidad psíquica entre el delito y el sujeto. El derecho fiscal hace responsable a los sujetos, cualesquiera sean, que no

[65] MOYA, E. (2006). *op.cit*.
[66] Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.305 del 17 de Octubre de 2001.

cumplan la obligación, imputables o no según el derecho civil y el derecho penal común.

- Culpabilidad: el sujeto actúa culpablemente cuando es imputable, procede con dolo o, en determinados casos, culposamente y cuando no hay a su favor causa de inculpabilidad. La culpabilidad es el conjunto de presupuestos de hechos que establecen la responsabilidad objetiva de una persona, por la realización u omisión de un acto establecido en la Ley.
- Punibilidad: significa que el hecho o conducta cometido por el sujeto sea considerado como delito. Este elemento constituye la condición en que se encuentra una persona, por la comisión de un hecho (de hacer o no hacer) establecido en la ley como delito y por ende se hace merecedor de una sanción.

Luego de detallar los principios y elementos que conforman los ilícitos tributarios, se identifica cual es la clasificación de los mismos de acuerdo a lo establecido en el artículo 80 del Código Orgánico Tributario:

1. Ilícitos formales.
2. Ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas.
3. Ilícitos materiales.
4. Ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad.

A continuación se detallan los tipos de ilícitos, de acuerdo a lo estipulado en el Código Orgánico Tributario, señalando en un cuadro resumen las sanciones aplicables a los mismos.

Ilícitos Formales

Los deberes formales están constituidos por todas aquellas obligaciones impuestas a los contribuyentes, responsables o terceros, tendientes a facilitar la determinación de la obligación tributaria o la

verificación o fiscalización del cumplimiento de la misma. En virtud de los ilícitos formales, Moya[67] expresa:

> Constituyen ilícitos formales toda acción u omisión cometida por sujetos pasivos o terceros que violen las disposiciones que establecen tales deberes, contenidas en el Código Orgánico Tributario, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o en disposiciones generales de los organismos administrativos competentes. Constituyen también este tipo de ilícitos la realización de actos tendientes a obstaculizar o impedir las tareas de determinación, fiscalización o investigación de la administración tributaria, por ende puede decirse que este tipo de ilícitos no pretenden un daño o perjuicio efectivo, pero afectan la buena marcha de los actos de la Administración Tributaria.

De acuerdo a ello, los ilícitos formales afectan la verificación o fiscalización, sobre el cumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo.

En virtud de lo estipulado en el artículo 99 del Código Orgánico Tributario[68], los ilícitos formales se originan por el incumplimiento de los siguientes deberes:

1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.
2. Emitir o exigir comprobantes.
3. Llevar libros y registros cantables y 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 uso de sus facultades legales.

[67] MOYA, E. (2006*). op.cit*. p.569
[68] Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.305 del 17 de Octubre de 2001.

8. Cualquier otro deber formal contenido en el Código Orgánico Tributario, en las leyes especiales, sus reglamentos o disposiciones generales de organismos.

De cada uno de estos deberes formales se derivan una serie de ilícitos los cuales son detallados a continuación junto con su respectiva sanción expresada en unidades tributarias, esquematizadas en un cuadro resumen.

Ilícitos formales relacionados con el deber de inscribirse ante la Administración Tributaria

A los efectos de control fiscal y para facilitar la buena marcha de la Administración Tributaria, este órgano ha establecido varios registros que permiten la identificación y ubicación de los contribuyentes como el Registro de Información Fiscal (R.I.F.), el Registro de Activos Actualizados (R.A.R), y Registro de Vivienda Principal (R.V.P), por ello la acción de no inscribirse, hacerlo fuera de los plazos establecidos, o con información insuficiente, acarrea una sanción para el sujeto pasivo del ilícito, que en este caso pueden ser los contribuyentes o responsables que por su condición estén obligados al cumplimiento de los deberes formales.

De acuerdo a lo estipulado en el artículo 100 del Código Orgánico Tributario[69], constituyen ilícitos formales relacionados con el deber de inscribirse ante la Administración Tributaria:

a. No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, estando obligado a ello.
b. Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, fuera del plazo establecido en las leyes, reglamentos, resoluciones y providencias administrativas.

[69] Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.305 del 17 de Octubre de 2001.

c. Proporcionar o comunicar la información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros, en forma parcial, insuficiente o errónea.
d. No proporcionar o comunicar la información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros, dentro de los plazos establecidos en las normas tributarias respectivas

Cuadro 3. Sanciones por ilícitos formales relacionados con el deber de inscribirse ante la Administración Tributaria

Ilícito	Sanción
a y d	50 U.T. la cual se incrementa en 50 por cada nueva infracción hasta 200 U.T.
b y c	25 U.T. la cual se incrementa en 25 por cada nueva infracción hasta 100 U.T.

Fuente: Márquez, (2014)

Ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes

De acuerdo al Art. 101 del Código Orgánico Tributario[70], constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes:

a. No emitir facturas u otro documento obligatorio.
b. No entregar las facturas y otro documento cuya entrega sea obligatoria.

[70] Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.305 del 17 de Octubre de 2001.

c. Emitir facturas y otro documento obligatorio con prescindencia total o parcial de los requisitos y características exigidos por las normas tributarias.
d. Emitir facturas u otro documento obligatorio a través de máquinas fiscales, sistema de facturación electrónica u otro medio tecnológico, que no reúnan los requisitos exigidos por las normas tributarias.
e. No exigir a los vendedores o prestadores de servicios las facturas, recibos o comprobantes de las operaciones realizadas, cuando exista la obligación de emitirlos.
f. Emitir o aceptar documentos o facturas cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.

Cuadro 4. Sanciones por Ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes

Ilícito	Sanción
a	1 U.T. por cada factura, comprobante o documento dejado de emitir, hasta un máximo de 200 U.T. por cada ejercicio fiscal. En caso de impuestos al consumo, cuando los documentos dejados de emitir excedan 200 U.T. en un mismo período el infractor será sancionado además con clausura de 1 hasta 5 días continuos del local donde se cometió el ilícito.
b, c, d	1 U.T. por cada factura, comprobante o documento emitido en un período hasta un máximo de 150 U.T.

E	1 U.T. a 5 U.T.
F	5 U.T. a 50 U.T.

Fuente: Márquez, (2014)

Ilícitos formales relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales contables.

De acuerdo al artículo 102 del Código Orgánico Tributario[71], constituyen ilícitos relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales contables los siguientes:

a. No llevar libros y registros contables y especiales exigidos por las normas respectivas
b. Llevar los libros y registros contables y especiales sin cumplir con las formalidades y condiciones establecidas por las normas correspondientes, o llevarlos con atraso superior a un mes.
c. No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables, excepto para los contribuyentes autorizados por la Administración Tributaria a llevar contabilidad en moneda extranjera.
d. No conservar durante el plazo establecido por las leyes y reglamentos los libros, registros, copias de comprobantes de pago u otros documentos, así como los sistemas o programas computarizados de contabilidad, los soportes magnéticos o los micro archivos.

Cuadro 5. Sanciones por Ilícitos formales relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales contables

Ilícito	Sanción
a	50 U.T. la cual se incrementará en 50

[71] Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.305 del 17 de Octubre de 2001.

	U.T. por nueva infracción hasta un máximo de 250 U.T.
b, c, d	25 U.T. la cual se incrementará en 25 U.T. por nueva infracción hasta un máx. de 100 U.T.
En caso de impuestos indirectos, el hecho de cometer cualquiera de estos ilícitos, además de la sanción pecuniaria, acarreara clausura de la oficina, local o establecimiento por un plazo máximo de 3 días continuos.	

Fuente: Márquez, (2014)

Este ilícito contempla que la falta total de registros o anotaciones en los libros contables y especiales, presenta una situación, en principio sumamente grave, dado que imposibilita el control por parte del organismo recaudador en la determinación del gravamen y la verificación del cumplimiento de otras obligaciones fiscales.

Ilícitos formales relacionados con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones

De acuerdo al artículo 103 del Código Orgánico Tributario[72], constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:

a. No presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos, exigidas por las normas respectivas.
b. No presentar otras declaraciones o comunicaciones.
c. Presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos en forma incompleta o fuera de plazo.

[72] Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.305 del 17 de Octubre de 2001.

d. Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o fuera de plazo.
e. Presentar más de una declaración sustitutiva o la primera declaración sustitutiva con posterioridad al plazo establecido en la norma respectiva.
f. Presentar las declaraciones en formulario, medios, formatos o lugares no autorizados por la administración tributaria.
g. No presentar o presentar con retardo la declaración informativa de las inversiones en jurisdicción de baja imposición fiscal.

Cuadro 6. Sanciones por Ilícitos formales relacionados con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones

Ilícito	Sanción
a y b	10 U.T. la cual se incrementará en 10 U.T. por nueva infracción hasta un máximo de 50 U.T.
c, d, e, f	5 U.T. la cual se incrementará en 5 U.T. por nueva infracción hasta un máx. de 25 U.T.
g	No presentar la declaración: 1000 – 2000 U.T. Presentarla con retardo: 250 – 750 U.T.

Fuente: Márquez, (2014)

Ilícitos formales relacionados con la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria

De acuerdo al artículo 104 del Código Orgánico Tributario, constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de permitir el control de la administración tributaria:

a. No exhibir los libros, registros u otros documentos que esta solicite.
b. Producir, circular o comercializar productos gravados sin el signo de control visible exigido por las normas tributarias o sin las facturas o comprobantes de pago que acrediten su adquisición
c. No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas gravadas y los soportes magnéticos utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible, cuando se efectúen registros mediante micro archivos o sistemas computarizados.
d. No exhibir, ocultar o destruir carteles, señales y demás medios utilizados, exigidos o distribuidos por la administración tributaria.
e. No facilitar a la administración tributaria los equipos técnicos de recuperación visual, pantalla, visores y artefactos similares para la revisión de orden tributario de la documentación micrograbada que se realice en el local del contribuyente.
f. Imprimir facturas y otros documentos sin la autorización otorgada por la Administración Tributaria cuando lo exijan las normas respectivas.
g. Imprimir facturas y otros documentos en virtud de la autorización otorgada por la administración tributaria incumpliendo con los deberes previstos en las normas respectivas.
h. Fabricar, importar y prestar servicios de mantenimiento a las máquinas fiscales en virtud de la autorización otorgada por la administración tributaria, incumpliendo con los deberes previstos en las normas respectivas.
i. Impedir por sí mismo o por terceros el acceso a los locales, oficinas o lugares donde deban iniciarse o desarrollarse las facultades de fiscalización.
j. El incumplimiento de la metodología establecida en materia de precios de transferencia.

Cuadro 7. Sanciones por Ilícitos formales relacionados con la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria

Ilícito	Sanción
a – h	10 U.T. la cual se incrementará en 10 U.T. por nueva infracción hasta un máximo de 50 U.T. Además quienes incurran en los ilícitos e,f,g,h, se les revocará la respectiva autorización.
i	150 - 500 U.T. la cual se incrementará en 5 U.T. por nueva infracción hasta un máx. de 25 U.T., sin perjuicio de el numeral 13 del art. 127 del C.O.T.
j	300 – 500 U.T.

Fuente: Márquez, (2014)

De estos ilícitos, los contribuyentes, responsables y terceros tienen la obligación de colaborar con la Administración Tributaria cuando esta ejerza sus legítimas facultades de verificación y fiscalización. El contribuyente, responsable o tercero, está en la obligación o tiene el deber de colaboración, para permitir las inspecciones y visitas personales domiciliarias, de los funcionarios autorizados a efectuar dichas acciones.

Obligación de informar y comparecer ante la Administración Tributaria.

Según el artículo 105 del Código Orgánico Tributario[73], constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de informar y comparecer ante la administración tributaria:

a. No proporcionar información que sea requerida por la Administración Tributaria sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación, dentro de los plazos establecidos.
b. No notificar a la Administración Tributaria las compensaciones y cesiones en los términos establecidos en el Código Orgánico Tributario.
c. Proporcionar a la Administración Tributaria información falsa o errónea.
d. No comparecer ante la Administración Tributaria cuando ésta lo solicite.

Cuadro 8. Sanciones por incumplir con la obligación de informar y comparecer ante la Administración Tributaria :

Ilícito	Sanción
a y b	10 U.T. la cual se incrementará en 10 U.T. por nueva infracción hasta un máximo de 200 U.T.
c y d	10 U.T. la cual se incrementará en 10 U.T. por nueva infracción hasta un máximo de 50 U.T.

Fuente: Márquez, (2014)

[73] Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.305 del 17 de Octubre de 2001.

De lo anterior, se puede deducir que los contribuyentes están obligados a dar la información sobre sus actividades y la de terceros con los que guarden relación.

Ilícito relacionado con el desacato a las órdenes de la Administración Tributaria:

De acuerdo al Art. 106 del Código Orgánico Tributario[74], constituyen este tipo de ilícitos los siguientes:

a. La reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la selección que corresponda, con la violación de una clausura impuesta por la Administración Tributaria, no suspendida o revocada por orden administrativa o judicial.
b. La destrucción o alteración de los sellos, precintos o cerraduras puestos por la Administración Tributaria o la realización de cualquier otra operación destinada a desvirtuar la colocación de sellos, precintos o cerraduras, no suspendidas o revocadas por orden administrativa o judicial.
c. La utilización, sustracción, ocultación o enajenación de bienes o documentos que queden retenidos en poder del presunto infractor, en caso de que se hayan adoptado medidas cautelares.

El sujeto que incurra en cualquiera de estos supuestos será sancionado con multas que van de 200 a 500 U.T. Si el incumplimiento de los deberes formales no posee sanción específica, por no estar tipificados expresamente en el Código Orgánico Tributario, pero si en otras leyes tributarias o sus reglamentos, como es el caso del Impuesto sobre la Renta, se aplicará para dichos ilícitos la sanción establecida en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario, comprendida entre 10 y 50 U.T.

[74] Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.305 del 17 de Octubre de 2001.

Ilícitos relativos a las especies Fiscales y Gravadas

Esta normativa recoge todas aquellas infracciones que estaban contenidas en la Ley de Impuesto sobre Alcoholes y Especies Alcohólicas y su Reglamento, en la Ley de Impuesto sobre Cigarrillos y Manufacturas del Tabaco y en la Ley de Timbre Fiscal, con el objeto de unificarlas en un solo cuerpo normativo.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 108 del Código Orgánico Tributario[75], constituyen ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas:

a. Ejercer la industria o importación de especies gravadas sin la debida autorización de la Administración Tributaria.
b. Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o al consumo en zonas francas, puertos libres u otros territorios sometidos a régimen aduanero especial.
c. Expender especies fiscales, aunque sean de lícita circulación, sin la autorización por parte de la Administración Tributaria.
d. Comercializar o expender especies gravadas aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la administración tributaria.
e. Producir, comercializar o expender especies fiscales o gravadas sin haber renovado la autorización otorgada por la administración tributaria.
f. Efectuar sin la debida autorización, modificaciones o transformaciones capaces de alterar las características, índole o naturaleza de las industrias, establecimientos, negocios y expendidos de especies gravadas.
g. Circulación, comercialización, distribución expendio de especies gravadas que no cumplan con los requisitos legales para su elaboración o producción, así como aquellos de procedencia ilegal o estén adulterados.

[75] Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.305 del 17 de Octubre de 2001.

h. Comercialización o expendio de especies gravadas sin las guías u otros documentos de amparo previstos en la ley, o que estén amparadas en guías o documentos falsos o alterados.
i. Circulación de especies gravadas que carezcan de etiquetas, timbres, marquillas, sellos, capsulas, bandas u otros aditamentos o estos sean falsos o hubiesen sido alterados en cualquier forma o no hubiesen sido aprobados por la administración tributaria.
j. Expendio de especies gravadas a establecimientos o personas no autorizadas para su comercialización o expendio.
k. Vender especies fiscales sin valor facial.
l. Ocultar, acaparar o negar injustificadamente las planillas, los formatos, formularios o especies fiscales.

Cuadro 9. Sanciones por ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas.

Ilícito	Sanción
a	150 – 300 U.T. y decomiso de los aparatos, recipientes, vehículos e instrumentos de producción, materias primas, relacionadas con la actividad clandestina.
B	100 – 250 U.T. y decomiso de las especies.
C	50 – 150 U.T. y decomiso de los bienes.
D	50 ´- 150 U.T. y retención de las especies gravadas hasta obtener la autorización. Si en 3 meses no se obtiene la autorización o es denegada por la Administración Tributaria, se procede conforme a los art. 217, 218 y 219 del C.O.T.
e y f	25 – 100 U.T. y suspensión de la actividad hasta obtener las renovaciones o autorizaciones necesarias
g, h, i	100 – 250 U.T. y decomiso de las especies gravadas.
j, k, l	100 – 300 U.T.

Fuente: Márquez, (2014)

Ilícitos Materiales

Los ilícitos materiales son todos aquellos que están vinculados con la omisión del pago del tributo, su obtención indebida y los incumplimientos por parte de los agentes de retención o percepción.

De acuerdo al artículo 109 del Código Orgánico Tributario[76], constituyen ilícitos materiales:

El retraso u omisión en el pago del tributo o de sus porciones.

Este ilícito implica la omisión del pago del tributo dentro del lapso establecido para ello, dicha omisión perturba la actividad financiera del estado, ya que el estado requiere de ingresos suficientes para cumplir con sus fines.

La sanción por incurrir en este ilícito, según lo establece el artículo 110 del Código Orgánico Tributario[77] es del 1% del monto pagado con retraso.

El retraso u omisión en el pago de anticipos.

La sanción se refiere a la falta de pago de los anticipos, los cuales representan cuotas de impuesto a futuro, estas poseen fecha propia de vencimiento, y están subordinadas a la liquidación final que se efectúa en la declaración definitiva del tributo al cual corresponde el anticipo. Las sanciones por estos ilícitos, de acuerdo a lo establecido en el artículo 112 del Código Orgánico Tributario[78] son:

[76] Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.305 del 17 de Octubre de 2001
[77] *Ibidem*
[78] *Ibidem*

Cuadro 10. Sanciones por retraso u omisión en el pago de anticipos.

Ilícito	Sanción
Omisión de pago de anticipos	10% - 20% de los anticipos omitidos
Retraso en pago de anticipos	1,5% mensual
No retener o no percibir fondos	100% - 300% de lo no retenido o percibido.
Retener o percibir menos de lo que corresponde.	50% - 150% de lo no retenido o no percibido.

Fuente: Márquez, (2014)

El Incumplimiento de la obligación de retener o percibir.

Según lo establece el artículo 113 del Código Orgánico Tributario[79], este ilícito se refiere al retardo al enterar el pago del tributo retenido en las oficinas receptoras de fondos nacionales dentro de los plazos establecidos en las normas respectivas.

La sanción establecida para este retraso es de 50% de los tributos retenidos o percibidos, por cada mes de retardo en su enteramiento, hasta alcanzar un máximo del 500% del monto de dichas cantidades.

La obtención indebida de reintegros o devoluciones.

Este ilícito se encuentra establecido en el artículo 114 del Código Orgánico Tributario[80], e implica la obtención por parte del contribuyente de devoluciones o reintegros indebidos en virtud de beneficios fiscales, desgravámenes, certificados especiales, cuyo hecho causa un daño

[79] Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.305 del 17 de Octubre de 2001.
[80] *Ibidem*

patrimonial al Fisco, ya que el contribuyente percibe un dinero o beneficio que legalmente no le corresponde.

La sanción establecida para este ilícito es del 50% al 200% de las cantidades indebidamente obtenidas.

Los Ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad

De acuerdo a lo establecido en el artículo 115 del Código Orgánico Tributario[81], constituyen ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad:

a. La defraudación tributaria
b. La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción.
c. 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.

Los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, se encuentran directamente relacionados con la gravedad del perjuicio fiscal causado, en ellos es el elemento subjetivo, determinante de la culpabilidad del infractor, aun cuando también se analizan los elementos objetivos.

La defraudación o ilícito doloso, consiste en privar a otro, mediante engaño o abuso de confianza, de lo que es suyo o lo que en derecho le corresponde. La defraudación en el campo tributario se asemeja a la estafa en el derecho penal ordinario, representa la transgresión de un deber jurídico con la intención de falsear u ocultar un hecho o un acto en perjuicio del Fisco. En este sentido se penalizan a los agentes de retención o percepción

[81] Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.305 del 17 de Octubre de 2001.

con privación de libertad, cuando pretendan con intención o dolo aprovecharse de las cantidades retenidas o percibidas.

Las sanciones establecidas para estos ilícitos, se esquematizan de la siguiente manera:

Cuadro 11. Sanciones por ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad

Ilícito	Sanción privativa de libertad
Defraudación Enriquecimiento superior a 2000 U.T.	6 meses a 7 años. Se aumentará cuando el ilícito oculte cuestiones referidas a las inversiones en paraísos fiscales.
Obtención indebida de devoluciones y reintegros	4 a 8 años
Apropiación indebida por parte de los agentes de retención.	2 a 4 años
Divulgación de información confidencia funcionarios o empleados públicos.	3 meses a 3 años

Fuente: Márquez, (2014)

De acuerdo a lo establecido en el Código Orgánico Tributario, en los casos de los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad y la falta de enteramiento de los tributos por parte de los agentes de retención y percepción, la pena restrictiva de libertad se extinguirá si el infractor acepta la determinación realizada por la Administración Tributaria y cancela el monto de la obligación, intereses y demás sanciones dentro de un plazo de 25 días hábiles de haber sido notificada la resolución.

Algunos autores de la Doctrina Tributaria opinan que la privación de libertad, no es conveniente ya que puede ser usada como un medio de represión muy severo, y conllevaría a la Administración Tributaria a incurrir en abuso de poder.

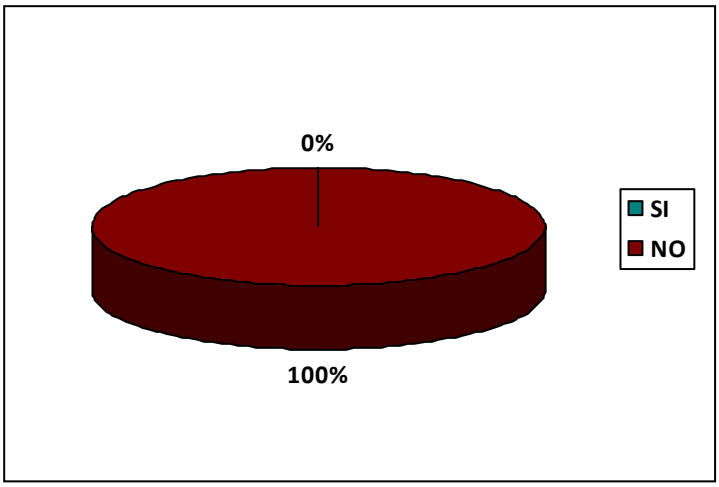
Si la planificación tributaria se ejecuta de manera eficiente en la organización empresarial, se logra prever el cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarios, a fin de no cometer los ilícitos anteriormente descritos, y evitar las sanciones correspondientes.

A continuación se presentan de manera gráfica los resultados de los ítems del cuestionario aplicado a 4 personas que laboran en el área administrativa y contable de la empresa Agropecuaria el Junco, C.A., con el objeto de identificar los ilícitos por los cuales la empresa ha sido objeto de sanciones en materia de Impuesto sobre la Renta para el período 2010 - 2013.

Cabe destacar que la operacionalización de la variable para este segundo objetivo de la presente investigación se encuentra en el apartado de los anexos.

Ítem 19. ¿La empresa ha sido sancionada por el deber formal relacionado con la obligación de emitir y exigir facturas?

Gráfico 19. Emitir y exigir facturas

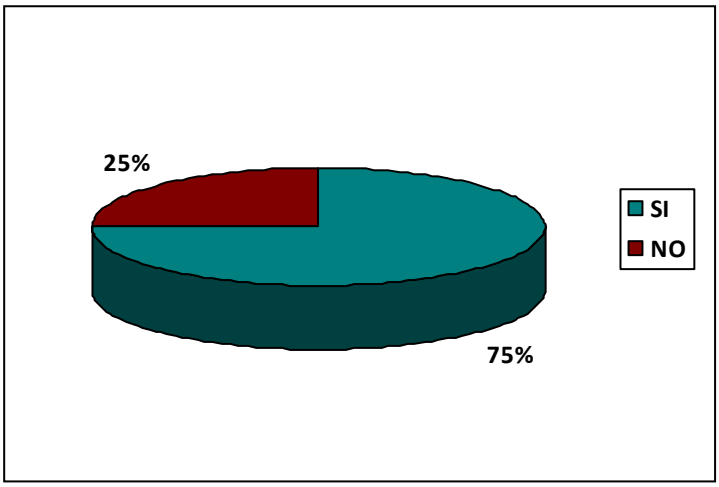


Fuente: Márquez, 2014

El 100% de los empleados de administración y contabilidad expresaron que la empresa no ha recibido sanciones por incumplir con la obligación de emitir y exigir facturas. Esta situación es favorable para la empresa, ya que la factura representa el documento fiscal que respalda legalmente los ingresos o erogaciones que realiza la empresa, por lo cual sus datos financieros se encuentran legalmente soportados. Además, la empresa ha evitado costos por incurrir en sanciones con respecto al incumplimiento de este deber formal.

Ítem 20. ¿La empresa ha sido sancionada por incumplir con los deberes formales relacionados con los libros y registros contables?

Gráfico 20. Libros y registros contables

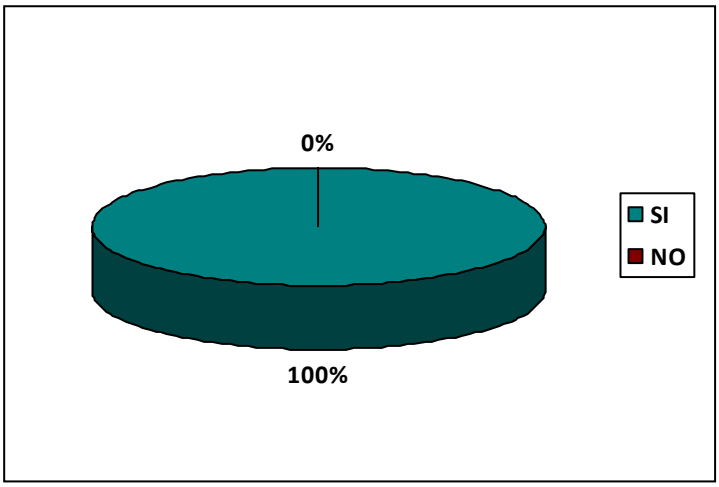


Fuente: Márquez, 2014

El 75% de los empleados expresaron que la empresa ha sido sancionada por incumplir con los deberes formales relacionados con los libros y registros contables. Estas sanciones hacen referencia a que la planificación tributaria ejecutada en la empresa ha sido deficiente en este aspecto, por lo que no se ha previsto la impresión oportuna de los libros y registros contables, y el cumplimiento de sus formalidades; en consecuencia de ello se han generado las sanciones previstas en Código Orgánico Tributario. Cabe mencionar que el 25% de los empleados respondieron negativamente a la interrogante, por lo cual se infiere a que se encuentran desinformados sobre este aspecto.

Ítem 21. ¿La empresa ha sido sancionada por presentar las declaraciones relacionadas con el ISLR fuera de plazo?

Gráfico 21. Declaraciones extemporáneas

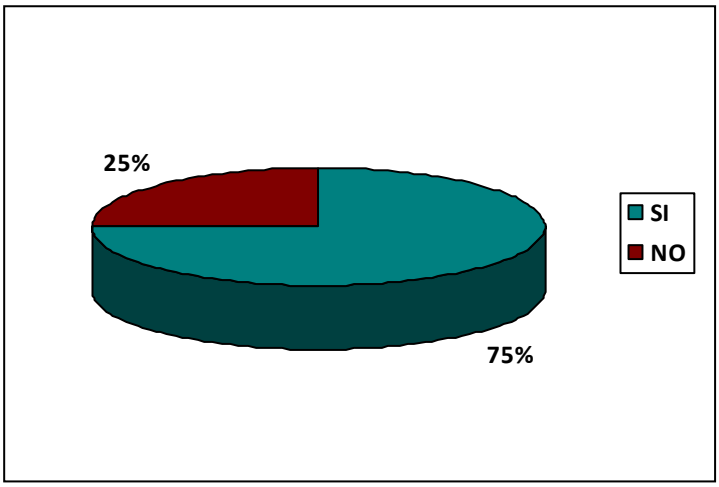


Fuente: Márquez, 2014

El 100% de los empleados expresaron que la empresa ha sido sancionada por presentar las declaraciones relacionadas con el ISLR fuera de plazo. Estas sanciones hacen referencia a que la planificación tributaria ejecutada en la empresa ha sido deficiente en cuanto a la planificación de las declaraciones de impuesto sobre la renta de acuerdo a los calendarios previstos por la Administración Tributaria. Las sanciones establecidas para este ilícito han generado gastos innecesarios a la organización.

Ítem 22. ¿La empresa ha sido sancionada por no exhibir los libros y registros pertinentes?

Gráfico 22. Exhibición de libros y registros

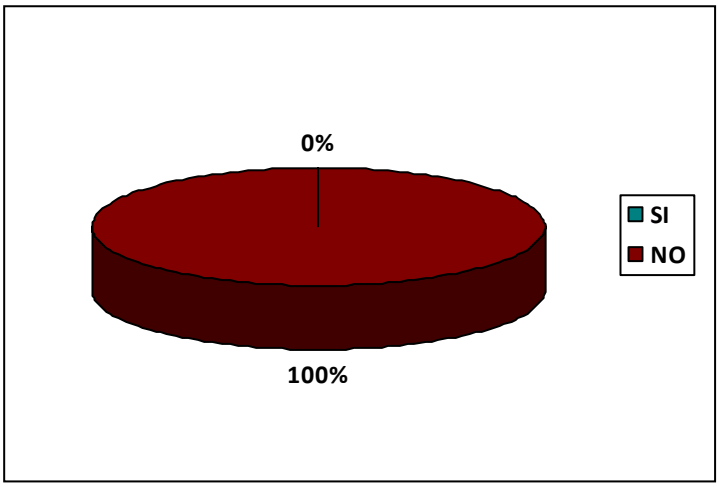


Fuente: Márquez, 2014

En cuanto al deber formal de exhibir los libros y registros, el 75% del personal expresó que la empresa ha sido sancionada por este aspecto. Dicha situación refiere a que la planificación tributaria ejecutada por la empresa en este aspecto ha sido deficiente, por lo que se han aplicado las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario referidas al incumplimiento de este deber formal. Como se ha mencionado, estas sanciones afectan el patrimonio de la empresa. El 25% de los empleados respondieron negativamente a la interrogante, por lo cual se infiere a que se encuentran desinformados sobre este aspecto.

Ítem 23. ¿La empresa ha sido sancionada por desacato a las órdenes de la Administración Tributaria?

Gráfico 23. Desacato a la Administración Tributaria

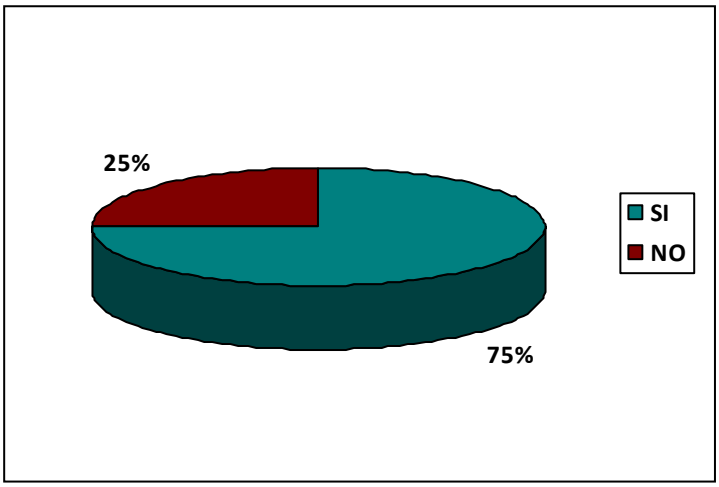


Fuente: Márquez, 2014

En cuanto al desacato a las órdenes de la Administración Tributaria, los empleados expresaron que la empresa no ha sufrido sanciones por el incumplimiento de este deber. Esta situación refleja que la empresa no ha contrariado las órdenes dictadas por la Administración Tributaria, las cuales, referidas a este ilícito, se encuentran establecidas en el Código Orgánico Tributario.

Ítem 24. ¿Se han presentado sanciones por retrasos en los pagos relacionados con el Impuesto sobre la Renta?

Gráfico 24. Retrasos de pagos de ISLR

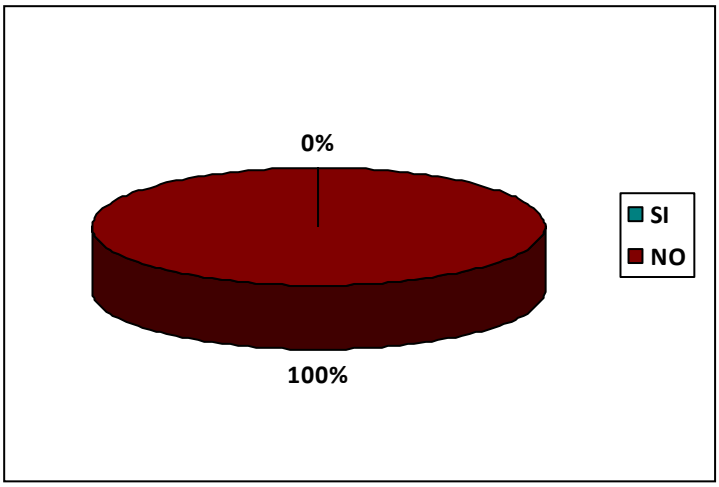


Fuente: Márquez, 2014

En cuanto a los retrasos u omisiones de pagos relacionados con el Impuesto sobre la Renta, el 75% de los empleados, expresó que la empresa ha sido sancionada por el incumplimiento de este deber, lo cual ha generado las multas estipuladas en el Código Orgánico Tributario. El pago extemporáneo de los tributos en la empresa Agropecuaria el Junco, C.A., evidencia que no se está ejerciendo un efectivo control sobre los calendarios de pago de las obligaciones tributarias, por lo cual se refleja una deficiente política de planificación tributaria en este aspecto, afectando además el patrimonio de la empresa como consecuencia de las sanciones. Cabe mencionar que el 25% del personal expresó que no se han presentado sanciones por este deber, lo que evidencia desinformación por parte del personal, en cuanto a estos aspectos tributarios.

Ítem 25. ¿La empresa ha sido sancionada por la obtención indebida de reintegros o devoluciones?

Gráfico 25. Obtención indebida de reintegros o devoluciones

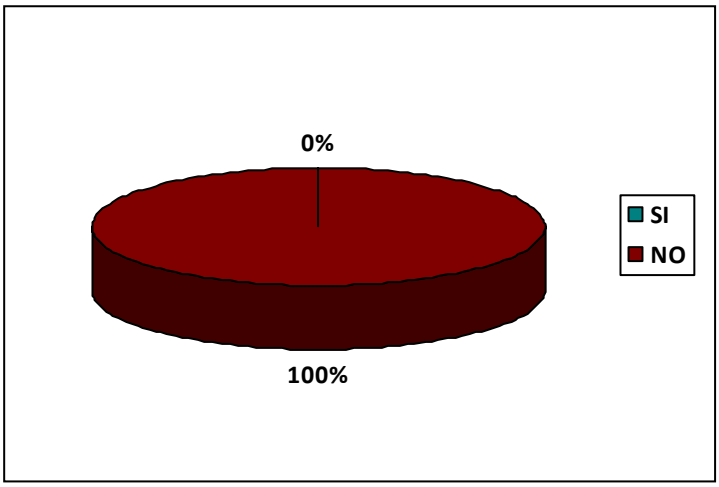


Fuente: Márquez, 2014

Relacionado con la obtención de reintegros o devoluciones de impuestos, el 100% de los empleados expresó que la empresa no ha sufrido sanciones por cometer este ilícito de tipo material estipulado en el Código Orgánico Tributario. La obtención indebida de reintegros o devoluciones causan un daño patrimonial al fisco, ya que la empresa percibiría beneficio por un dinero que no le corresponde. El hecho de no presentar sanciones por este ilícito refleja que en caso de haber realizado estos trámites, la empresa los ha gestionado de manera correcta.

Ítem 26. ¿Los responsables de la empresa han sufrido sanciones con penas restrictivas de libertad?

Gráfico 26. Penas restrictivas de libertad

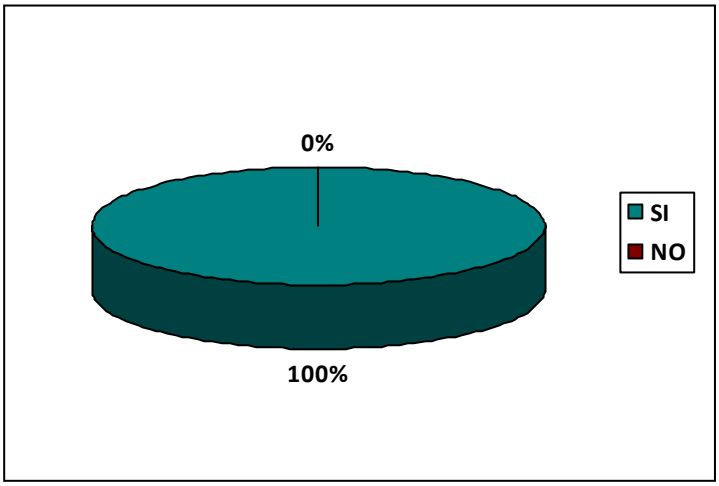


Fuente: Márquez, 2014

En cuanto a las sanciones que generan pena restrictiva de libertad, el 100% de los empleados expresaron que los responsables de la empresa no han sido sometidos a esta penalidad. Esta sanción es generada por casos de defraudación tributaria, falta de enteramiento de los impuestos por parte de los agentes de retención, o divulgación de información confidencial, de acuerdo a lo establecido en el Código Orgánico Tributario. El hecho de que la empresa Agropecuaria el Junco, C.A. no haya sido sancionada por este ilícito, implica que posiblemente dentro de la planificación tributaria de la empresa se han previsto dichas situaciones para evitar esta grave penalidad.

Ítem 27. ¿Considera usted que la planificación tributaria del ISLR, es relevante para evitar sanciones?

Gráfico 27. Necesidad de la planificación tributaria para evitar sanciones.



Fuente: Márquez, 2014

El 100% de los empleados administrativos y contables expresó que consideran relevante la planificación tributaria para evitar sanciones. Esto representa una situación favorable para la empresa, ya que el personal se encuentra consciente del papel que juega la planificación tributaria con respecto al cumplimiento de los deberes y obligaciones establecidos en el Código Orgánico Tributario, y por ende estarán dispuestos a ejecutar las acciones para evitar las sanciones.

Análisis General de los Resultados

En virtud del marco teórico analizado en el presente capítulo, relacionado con los ilícitos tributarios, a continuación se presenta el análisis general de los hallazgos obtenidos a través del instrumento de recolección de datos, los cuales permitieron identificar los ilícitos tributarios por los que la empresa Agropecuaria el Junco, C.A. ha sido objeto de sanciones en materia de Impuesto sobre la Renta durante el período 2010 – 2013,

Los ilícitos tipificados en el Código Orgánico Tributario se clasifican en: Ilícitos formales, ilícitos materiales, ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas y los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad.

De acuerdo a los hallazgos obtenidos, los ilícitos por los cuales la empresa ha sido sancionada se encuentran enmarcados en los ilícitos formales e ilícitos materiales.

Los ilícitos formales están constituidos por todas aquellas actuaciones previstas en el Código Orgánico Tributario y leyes especiales, que tienden a obstaculizar la determinación y verificación por parte de la Administración Tributaria sobre el cumplimiento de las obligaciones de la empresa. En este sentido, Agropecuaria el Junco, C.A., ha sido sancionada con respecto a no exhibir los libros y registros contables pertinentes, por presentar las declaraciones relacionadas con el ISLR fuera del plazo legal establecido y por no exhibir los libros y registros pertinentes

Los ilícitos materiales están representados por todas aquellas acciones vinculadas con la omisión del pago del tributo ó su obtención indebida. En este sentido, la empresa ha sido sancionada por el retraso o pago extemporáneo del impuesto sobre la Renta.

Las sanciones generadas a la empresa por parte de la Administración Tributaria, como resultado de evidenciar en fiscalizaciones los anteriores

ilícitos, reflejan que la planificación tributaria ejecutada por los responsables en la empresa Agropecuaria el Junco, C.A., no abarca los aspectos necesarios a fin de prever el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales a las cuales la empresa se encuentra sujeta.

Por este motivo en la empresa se debe plantear la reestructuración de las metas planteadas en la planificación tributaria a fin de generar actividades verificables a corto plazo que permitan cumplir con los deberes y obligaciones legalmente establecidos. En este orden de ideas, se recomienda a la empresa la implementación de las siguientes actividades:

1. Asignación de responsabilidades al personal competente, sobre las actividades a ejecutar en virtud del cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias en materia del Impuesto sobre la Renta.

2. Formular planes o compromisos de pago internos, que permitan dar seguimiento a las fechas de pago de impuestos, y así cumplir oportunamente con esta importante obligación.

3. Realizar auditorías internas, de manera periódica a fin de verificar el cumplimiento de los deberes y obligaciones generados por el Impuesto sobre la Renta.

CAPÍTULO III

Factores que inciden en la ejecución de la Planificación Tributaria y su consideración en la empresa Agropecuaria el Junco, C.A.

Para desarrollar adecuadamente el proceso de Planificación Tributaria dentro de las organizaciones empresariales, es necesario tomar en consideración una serie de factores, los cuales inciden en el éxito de los procesos, dentro de ellos se encuentran: la estructura organizacional de la empresa, el proceso de toma de decisiones, perfil y capacitación del personal y la presencia del asesor tributario.

Estructura Organizacional

La estructura organizacional en la empresa, está representada por la forma y jerarquía que se ha dado entre las unidades responsables de ejecutar las actividades que contribuyan a lograr los objetivos empresariales.

Chiavenato[82] expresa en cuanto a la organización lo siguiente:

> La organización es una actividad básica de la administración, que sirve para agrupar y estructurar todos los recursos (humanos y no humanos), con el fin de alcanzar los objetivos predeterminados. De todos los recursos el elemento humano es el más importante. Mediante la organización las personas se agrupan para realizar mejor las tareas interrelacionadas y trabajar mejor en grupo. La organización existe porque el trabajo que debe realizarse es demasiado para una sola persona. De ahí la necesidad de contar con muchos auxiliares y unidades de apoyo, lo cual conduce a un nuevo problema: lograr la coordinación entre ellos.

Es por ello, que a través de la organización se logra estructurar las unidades o departamentos responsables de ejecutar las actividades necesarias dentro de las empresas para que las mismas cumplan con sus

[82] CHIAVENATO, I. (2000). *op.cit.* p.347.

propósitos. En la Enciclopedia Financiera[83], se desarrolla el tema de la estructura organizacional de las empresas, enunciándolo de la siguiente manera:

> La estructura organizacional de una empresa u otro tipo de organización, es un concepto fundamentalmente jerárquico de subordinación dentro de las entidades que colaboran y contribuyen a servir a un objetivo común. **Una organización puede estructurarse de diferentes maneras y estilos, dependiendo de sus objetivos, el entorno y los medios disponibles.** La estructura de una organización determinará los modos en los que opera en el mercado y los objetivos que podrá alcanzar. Es por tanto la estructura organizacional de la empresa u organización **la que permite la asignación expresa de responsabilidades de las diferentes funciones y procesos a diferentes personas, departamentos o filiales.** (Negrillas propias).

De allí se observa que de acuerdo a los objetivos, entornos y medios disponibles, las estructuras organizacionales de las empresas varían. Por medio de la estructura organizacional se crean los departamentos o unidades responsables para ejecutar las actividades dentro de la empresa.

Las diversas obligaciones fiscales a las cuales están sujetas las empresas de los diferentes sectores del país, han hecho cada vez más necesario la presencia dentro de la estructura organizacional de la empresa, de un departamento o unidad especializada en materia tributaria, responsable de planificar la optimización en el pago de los tributos, aprovechar de manera eficiente los beneficios otorgados por las leyes impositivas, cumplir oportunamente con los deberes y obligaciones que se derivan de los tributos, y en términos generales gerenciar eficientemente la planificación tributaria dentro la organización empresarial. De esta manera la empresa asegura el cumplimiento de sus obligaciones y evita costos innecesarios por concepto de multas y sanciones.

---

[83] Enciclopedia Financiera. Fecha de consulta: 05 de Abril de 2014. Disponible en: http://www.enciclopediafinanciera.com/organizaciondeempresas/estructura-organizacional.htm

En cuanto a la presencia de la unidad o departamento de tributos en la empresa, Hidalgo[84] menciona:

> Anteriormente no era común ver en los organigramas de las organizaciones el departamento de impuestos o una coordinación especifica en esta área, no obstante debido al incremento de la presión fiscal por parte del Gobierno las empresas se han visto en la necesidad de incluirlo dentro de su estructura, con el propósito que la institución pueda contar con especialistas en materia fiscal que cumplan con múltiples funciones entre las cuales se encuentra la evaluación económica de las diferentes clases de tributos y la consideración de alternativas que proporcionen una real optimización de tales obligaciones, además la planificación tributaria le provee a este personal una descripción de funciones según su cargo que va a permitir simplificar la dirección y determinar responsabilidades.

Como Hidalgo lo expresa, el departamento o unidad especializada en el área tributaria, es necesaria en virtud de considerar las funciones realizadas por su personal, como herramienta para la toma de decisiones.

Toma de decisiones

De acuerdo a lo expresado por Contreras[85] en cuanto a la toma de decisiones vinculada con la planificación tributaria, se menciona:

> La toma de decisiones parte de la evaluación de los elementos situacionales que permiten seleccionar las acciones necesarias, mediante la utilización de los elementos legales, que se encuentran vinculados con la forma empresarial que posea la organización, la cual debe tomar en consideración los elementos organizacionales, del entorno, los factores económicos y financieros, entre otros, que determinan las vinculaciones para tomar las decisiones fundamentales para la vida empresarial.

Es por ello que la planificación tributaria, mediante el análisis de las incidencias impositivas a las cuales se encuentra sujeta la empresa, debe

[84] HIDALGO, A. *op.cit.* p. 40.
[85] CONTRERAS, M. *op.cit*. p. 190.

formar parte del proceso de toma de decisiones. En cuanto a ello Hidalgo[86] expresa:

> Indudablemente, la planificación facilita la toma de decisiones de la empresa, así como busca optimizar la coordinación de los esfuerzos del personal y de los recursos para el cumplimiento de los fines propuestos además de fijar las medidas de control para mantener la eficiencia y efectividad en los procesos.

La planificación tributaria, en función de facilitar la toma de decisiones, se relaciona estrechamente con el análisis financiero de la empresa, a través de la evaluación de los estados financieros, los cuales reflejan la situación actual de la organización, y permiten proyectar resultados hacia el futuro, considerando las implicaciones impositivas que de ello se derivan.

En este sentido, dentro de los estados financieros útiles para la toma de decisiones en materia de Impuesto sobre la Renta, se encuentran el Estado de Situación Financiera, y el Estado de Resultados, los cuales reflejan la situación patrimonial de la organización y los resultados o rentabilidad de la empresa para un período determinado. Es relevante que para el análisis y planificación financiera de la organización, se tomen en cuenta los aspectos tributarios, propuestos por el área competente, a fin de visualizar los verdaderos resultados económicos de la empresa, considerando los gastos por concepto de impuestos, y previendo el oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias.

[86] HIDALGO, A. *op.cit.* p. 38.

Capacitación del personal

La capacitación del personal en una empresa, constituye toda actividad impulsada por la organización, de acuerdo a sus necesidades, las cuales están orientadas a mejorar la actitud, conocimiento, habilidades o conductas de su personal.

Las organizaciones empresariales deben tomar en cuenta la capacitación del personal como una inversión en el capital intelectual de sus empleados, la cual incrementará la productividad de la empresa y de la sociedad. Según lo expresa Monster[87], entre los beneficios que recibe la empresa por realizar esta inversión se encuentran:

- Personal capacitado para realizar sus tareas adecuadamente.
- Se incrementa la rentabilidad de la empresa.
- La relación entre empleado y la empresa se fortalece.
- Mejora la comunicación entre los empleados.
- La empresa contribuye con la formación de líderes y dirigentes para la comunidad.

Las ventajas de mantener como política empresarial la capacitación del personal, benefician ampliamente la rentabilidad de la organización ya que el empleado aportará los conocimientos adquiridos en función de la eficiencia en sus actividades, por las que se ve beneficiada la empresa.

Siguiendo a Monster[88], el empleado también se beneficia al recibir capacitación, en cuanto a ello este autor expresa:

- Crece su conocimiento o habilidad acerca de un tema específico.
- Logra sus metas individuales más fácilmente.

[87] MONSTER (2014). Por qué invertir en capacitación. Fecha de consulta: 02 de Agosto de 2014. Artículo disponible en: http://www.altonivel.com.mx/6730-por-que-invertir-en-capacitacion.html
[88] MONSTER. *Ibídem.*

- Toma decisiones más acertadas y resuelve mejor los problemas.
- Incrementa su autoestima y satisfacción laboral al resolver o prevenir incidentes.
- Se prepara para desempeñar tareas más complejas y acceder a retos superiores.
- Refuerza la relación que tiene con la empresa.

La capacitación del personal, aparte de brindar beneficios económicos a la organización, incrementa la motivación del empleado, lo cual a su vez se ve reflejado en el clima laboral, e incrementa el valor del capital humano de la organización haciendo que se proyecte una mejor imagen de la empresa ante terceros.

La educación y capacitación en materia tributaria desempeña un papel relevante dentro de las organizaciones empresariales, ya que se considera un elemento necesario para el verdadero desarrollo de una cultura tributaria en el país. En cuanto a la importancia de la educación en el campo tributario Solá[89] expresa:

> En virtud de lo anterior, es evidente la importancia del rol de la educación como el acto a través del cual se transmiten los conocimientos y la aprehensión del conocimiento, ya que el sistema educativo interviene en el proceso de formación del sujeto, es decir mientras más se eduque al contribuyente y se mantenga informado a través de diversas políticas, sobre la importancia de la recaudación de ingresos por parte del Estado para la "satisfacción de necesidades colectivas" posiblemente se aumentaría la cantidad de personas que voluntariamente acudan a la administración para cumplir con sus obligaciones tributarias.

En este sentido Solá refiere la educación tributaria, como factor positivo que influye en el cumplimiento de los deberes y obligaciones por parte de los contribuyentes sujetos a los tributos.

[89] SOLÁ, Y. (2008/2009). Incidencias de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros para la formación de la cultura tributaria en Venezuela. Revista Tributum. Universidad Católica del Táchira. Edición Especial Nº XVIII. San Cristóbal, Edo. Táchira, Venezuela. p. 94

En este orden de ideas, la educación del personal influye en la cultura tributaria del sujeto y empresa, en cuanto a ello Solá[90] expresa:

> La Cultura Tributaria se puede definir como el conjunto de conocimientos, valores, y actitudes manifestadas por una sociedad con respecto a la tributación y las leyes que la rigen, lo que determina al cumplimiento constante de los deberes formales, es decir se requiere que los contribuyentes obtengan conocimientos sobre el tema y comprendan la importancia de sus responsabilidades tributarias. La cultura tributaria es derivada de la concienciación de los sujetos pasivos producto de una formación, creencia y aceptación de cumplir con los objetivos de la Administración Tributaria de forma generalizada primeramente, ya que beneficia a la sociedad devolviendo esos impuestos en mejoras de los servicios públicos.

La anterior cita refiere al hecho de que la acumulación de conocimientos por parte del sujeto, fomenta la cultura tributaria, lo que se traduce en crear conciencia sobre el pago de los impuestos en función del beneficio que brindan a la sociedad.

En este orden de ideas la capacitación del personal en el área tributaria, además de fomentar la cultura tributaria, asegura que por medio de la optimización y especialización de los conocimientos del personal que gerencia la materia impositiva, que la organización cumpla cabalmente con sus deberes y obligaciones tributarias, considerando además la planificación como herramienta gerencial. Algunos medios de capacitación del personal están representados por: charlas gratuitas impartidas por la Administración Tributaria y por instituciones gremiales, talleres y cursos de especialización, estudios de pregrado y postgrado, entre otros.

[90] SOLÁ, Y. *op.cit*. p. 94

Asesor tributario

El asesor tributario constituye un apoyo con el que toda organización empresarial o contribuyente debe contar, para orientar en el hecho de resolver situaciones tanto desde el punto de vista preventivo como correctivo.

Ante la situación actual de las normativas tributarias, con respecto a sus constantes variaciones y actualizaciones, es relevante que la unidad o departamento de tributos, cuente con el apoyo del asesor tributario, en cuanto a ello Contreras[91] expresa:

> En el ámbito tributario en la mayor parte de los países, los profesionales que se dedican a la asesoría constituyen una fuente importante de información para los sujetos pasivos que, ante el complicado lenguaje técnico contable y legal, requieren de una opinión externa que coadyuve en el cumplimiento de las obligaciones de carácter tributario, apoyándose en los profesionales que desarrollan programas de asesoría empresarial.

En este sentido, el asesor tributario representa un apoyo externo y especializado para la organización empresarial, en función de orientar la toma de decisiones. Esta función de asesoría es concebida por Moreno[92] como:

> Entendemos la función del asesor como una herramienta importante en la recaudación fiscal, pues asumimos que la asesoría tributaria está destinada a orientar al contribuyente para que cumpla con sus deberes sustanciales y formales, evitándose que afecten sus negocios. Son herramientas indispensables para el ejercicio de esta actividad la orientación ética y la profundidad en los conocimientos sobre la legislación del sistema.

[91] CONTRERAS, M. *op. cit.* p. 188.

[92] MORENO, A. (2002). Responsabilidad de los asesores tributarios de empresas**.** Publicado en: Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001. Caracas. p. 282

Como lo comenta Moreno, es de vital importancia en el papel del asesor tributario, su responsabilidad, ética, y profundidad en los conocimientos legales sobre la materia que orienta.

En este sentido, contar con un asesor tributario, que oriente en cuanto a las acciones a emprender y las decisiones a tomar, también influirá en el planteamiento de una correcta planificación tributaria, en función de aprovechar al máximo los beneficios tributarios, y cumplir a cabalidad con los deberes y obligaciones que de los tributos se derivan. Por ello el asesor tributario no es un costo para la empresa, es una inversión.

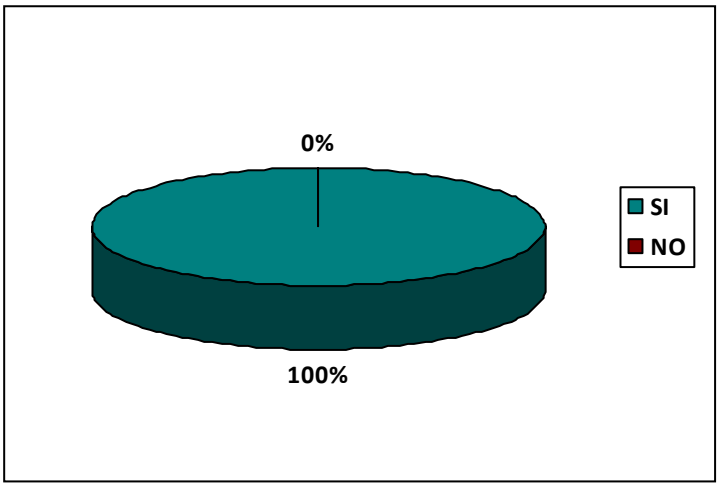
Los factores anteriormente descritos inciden en la planificación tributaria, e influyen en sus resultados, por lo que es relevante considerarlos como una inversión, a fin de lograr la eficiencia en las actividades planificadas.

A continuación se presentan de manera gráfica los resultados de los ítems del cuestionario aplicado a 4 personas que laboran en el área administrativa y contable de la empresa Agropecuaria el Junco, C.A., para identificar los factores que inciden en la planificación tributaria presentes en la empresa Agropecuaria el Junco, C.A.

Cabe destacar que la operacionalización de la variable para este tercer objetivo de la presente investigación se encuentra en el apartado de los anexos.

Ítem 28. ¿Existe la unidad responsable de ejercer la planificación tributaria dentro de la empresa?

Gráfico 28. Unidad responsable de la planificación tributaria

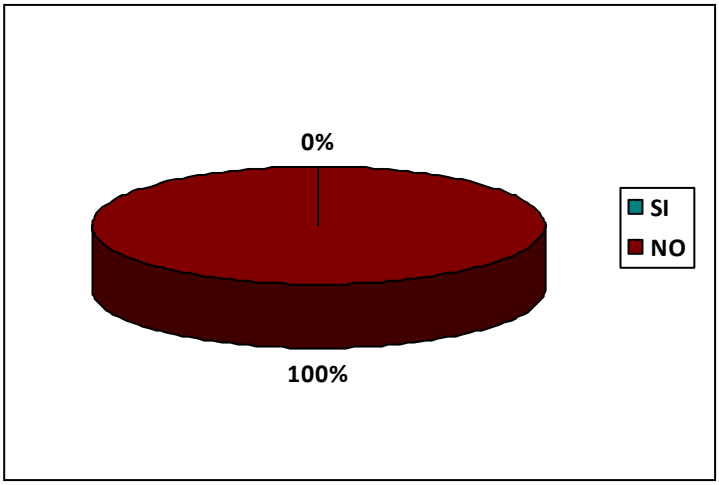


Fuente: Márquez, 2014

En cuanto a la existencia de la unidad responsable para ejercer la planificación tributaria dentro de la organización, el 100% de los empleados administrativos y contables expresó que si existe la unidad responsable de planificar las actividades en función de cumplir con las obligaciones previstas en las normativas tributarias. Esto refleja que la empresa ha dado la importancia que merece este tema dentro de su estructura organizacional.

Ítem 29. ¿Se toma en cuenta la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta (ISLR) en los análisis financieros de la empresa para la toma de decisiones?

Gráfico 29. Consideración de la Planificación Tributaria en toma de decisiones.

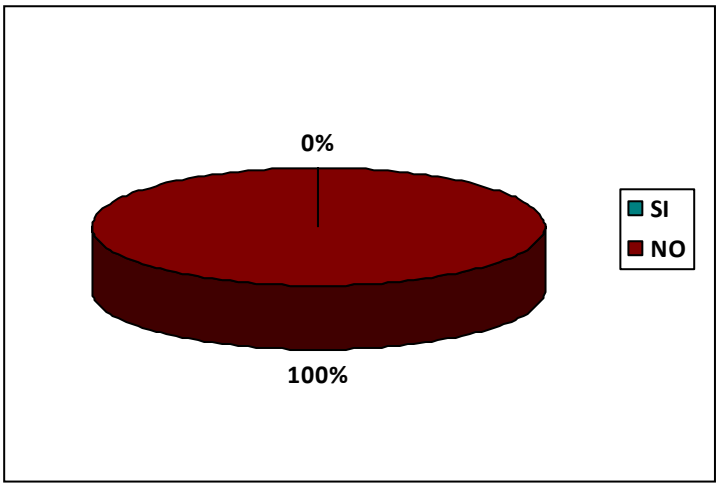


Fuente: Márquez 2014

En cuanto a la consideración de la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta en la toma de decisiones, el 100% de los empleados administrativos y contables, expresaron que no se toma en cuenta la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta en los análisis financieros de la empresa para la toma de decisiones. Esta situación representa una seria desventaja para la organización ya que las decisiones financieras actuales no involucran los aspectos tributarios de este importante impuesto, el cual tiene incidencia en los ingresos, costos y gastos de la empresa; por ello posiblemente las actuaciones financieras de Agropecuaria el Junco, C.A. no están orientadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias en función de una determinación justa y certera del Impuesto sobre la Renta.

Ítem 30. ¿El personal recibe capacitación frecuente en temas de actualización tributaria?

Gráfico 30. Capacitación del personal.

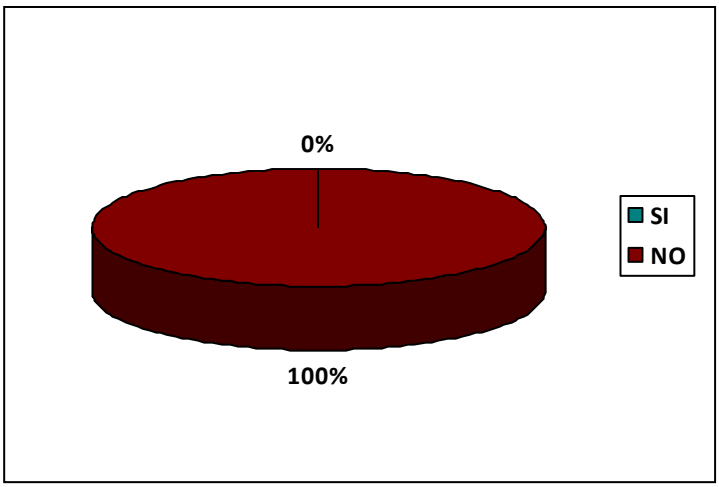


Fuente: Márquez, 2014

En cuanto a la capacitación del personal en temas de actualización tributaria, el 100% expreso que no reciben capacitación frecuente. Esta situación refleja que la empresa no está invirtiendo en incrementar y optimizar los conocimientos de su capital humano, lo cual trae como consecuencia un personal obsoleto que no aporta soluciones efectivas a la organización. En materia tributaria es de gran importancia la actualización constante, ya que cada día surgen nuevas normativas, las cuales generan obligaciones para la empresa; si el personal que maneja esta área no está atento y enterado de los cambios, no podrá orientar a la empresa para el cumplimiento de dichas obligaciones.

tem 31. ¿La empresa cuenta con asesoría externa en materia Tributaria?

Gráfico 31. Asesoría externa.



Fuente: Márquez, 2014

En cuanto a la presencia del asesor externo en materia tributaria, el 100% del personal expresó que no se cuenta con el apoyo de esta figura en la organización. El asesor externo posee conocimientos amplios y especializados sobre los temas impositivos, por lo que sirve, de guía apoyo y orientación en la toma de decisiones, orientadas al cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias. El hecho de que la empresa no cuente con el apoyo de un asesor externo especialista en materia tributaria, refleja que existe falta de orientación y guía especializada que sirva de apoyo al departamento encargado de las actuaciones tributarias dentro de la organización, por lo que posiblemente dichas actuaciones no sean completamente certeras.

Análisis General de los Resultados

Para que el proceso de la Planificación tributaria se ejecute eficientemente en la empresas, es necesario tomar en consideración una serie de factores, los cuales inciden en el éxito de los procesos y actividades previstas; dentro de estos factores se encuentran: estructura organizacional de la empresa, proceso de toma de decisiones, perfil y capacitación del personal y la presencia del asesor tributario. El presente capítulo de investigación pretende identificar la consideración de estos factores en la empresa Agropecuaria el Junco, C.A.

En cuanto a la estructura organizacional de la empresa, los hallazgos de investigación permiten evidenciar que existe la unidad responsable de ejercer las actividades de la planificación tributaria, sin embargo, a pesar de que este hecho representa una situación favorable en la organización, de acuerdo a los hallazgos obtenidos en el Capítulo I y II, relacionados con los procesos derivados de la Planificación Tributaria del Impuesto sobre la Renta, y los ilícitos tributarios en materia de Impuesto sobre la Renta por los cuales la empresa ha sido sancionada, se puede inferir que las actividades ejecutadas por dicha unidad responsable no están brindando a la empresa los beneficios de la planificación tributaria, a fin de dar cumplimiento a las obligaciones y deberes legalmente establecidos.

El hecho de que la unidad responsable de ejecutar la planificación tributaria en la empresa no este logrando resultados óptimos para la organización, se debe a la falta de consideración de los demás factores a tomar en cuenta para lograr una eficiente planificación tributaria. De acuerdo a los hallazgos obtenidos se pudo evidenciar que en la toma de decisiones vinculada con los análisis financieros de la organización no se considera la información derivada de la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta, lo cual trae como consecuencia que la mayoría de las actividades

planificadas no se ejecuten, y por tanto no se obtenga el beneficio que se esperaba en cuanto a las mismas.

Otro importante factor de la planificación tributaria es la capacitación frecuente que recibe el personal sobre temas de actualización tributaria. En este sentido los hallazgos de investigación evidencian que el personal no recibe constante capacitación en estos temas, por lo cual es muy probable que sus conocimientos se estanquen y no brinden los beneficios esperados a la organización, esto aún más en los temas tributarios en donde los cambios y actualización de normativas son muy frecuentes.

Un cuarto factor a considerar es la presencia del Asesor Tributario en la empresa. De acuerdo a los hallazgos obtenidos, la empresa Agropecuaria el Junco, C.A. no cuenta con asesoría externa en materia tributaria. El asesor externo especialista en tributos sirve de guía y orientación en la empresa, por lo cual su ausencia refleja que las actuaciones por parte de los responsables en la organización no logran cumplir a cabalidad con los deberes y obligaciones que de los tributos se derivan.

Al evidenciar los hallazgos obtenidos en este capítulo, es prudente proponer la ejecución de las siguientes actividades con el fin de implementar la presencia de los factores antes señalados, cuya ausencia genera las debilidades evidenciadas en los capítulos precedentes de la presente investigación:

1. Realizar reuniones periódicas para analizar los estados financieros de la organización, en donde se les otorgue participación al personal responsable de ejecutar la planificación tributaria en materia del Impuesto sobre la Renta,

2. Implementar programas de capacitación de personal en temas de actualización tributaria en materia de Impuesto sobre la Renta.

3. Considerar la contratación de especialistas en materia tributaria, a fin de que se brinde asesoría externa, en función de orientar las actuaciones de los responsables de dirigir la planificación tributaria en la empresa.

CONCLUSIONES

De acuerdo a la determinación de los procesos derivados de la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta, llevados a cabo por la empresa Agropecuaria el Junco, C.A., los hallazgos de investigación revelaron debilidades en los mismos, las cuales se concentran en falta de planteamiento y cumplimiento de metas, además la ausencia de análisis sobre la información que conforma los elementos integrantes de la determinación del Impuesto sobre la Renta, en función de generar pagos justos cumpliendo a su vez con los deberes y obligaciones legalmente establecidos.

Como consecuencia de las debilidades en los procesos que se derivan de la planificación tributaria en materia de Impuesto sobre la Renta, la empresa caso de estudio ha incurrido en ilícitos formales y materiales: no exhibir los libros y registros contables pertinentes, presentar las declaraciones relacionadas con el ISLR fuera del plazo legal establecido, no exhibir los libros y registros pertinentes, y retraso o pago extemporáneo del impuesto sobre la Renta.

En cuanto a los factores que inciden en la ejecución de la planificación tributaria, se determinó que en la empresa Agropecuaria el Junco C.A. se considera dentro de la estructura organizacional la unidad responsable de ejecutar la planificación tributaria, sin embargo su actuación se encuentra debilitada por la ausencia de la capacitación del personal, la presencia de un asesor externo especialista en tributos, y la no consideración de la planificación tributaria en la toma de decisiones financieras de la empresa.

RECOMENDACIONES

En cuanto a los procesos derivados de la planificación tributaria del impuesto sobre la Renta se recomienda a la organización empresarial procurar que todo el personal pertinente se plantee metas a seguir en cuanto a la planificación tributaria y su vez se brinde el seguimiento al cumplimiento de las mismas. A su vez, es conveniente implementar el análisis de la información necesaria para la determinación del Impuesto sobre la Renta, a fin de considerar la elaboración de reportes que permitan detallar con antelación al pago del tributo, los ingresos, costos y gastos deducibles, retenciones del Impuesto sobre la Renta y cálculos de Ajuste por Inflación.

Para evitar futuras sanciones por cometer ilícitos tributarios, se recomienda la asignación de responsabilidades sobre el personal competente, en virtud del cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias en materia del Impuesto sobre la Renta; formular planes o compromisos de pago que permitan dar seguimiento a las fechas de declaración y cancelación de impuestos; implementar la realización periódica de auditorías internas a fin de verificar el cumplimiento de los deberes y obligaciones generados por el Impuesto sobre la Renta.

Para subsanar las debilidades evidenciadas en la planificación tributaria de la empresa, es conveniente tomar en consideración los factores que inciden en la misma, por ende se recomienda tomar en consideración los planes y lineamientos diseñados en la planificación tributaria para la toma de decisiones, además de ello implementar políticas de capacitación y actualización tributaria brindadas al personal de las áreas pertinentes, así como también estudiar la posibilidad de contratar los servicios de un asesor externo, especialista en materia tributaria, el cual oriente en la toma de decisiones.

En adición a lo anteriormente expresado, se recomienda tomar en consideración las actividades propuestas en los análisis generales de los resultados presentados al final de cada capítulo de la presente investigación.

REFERENCIAS

ACEBEDO, Carlos. (1998). “Presupuesto de una planificación fiscal”. Revista de Derecho Tributario. Editorial Legislación Económica Venezolana. Caracas, Venezuela.

ALCALDIA BOLIVARIANA DE CARDENAS. Fecha de consulta: 06 de Julio de 2013, Disponible en: http://www.alcaldiadecardenas.gob.ve/histori.html.

ARIAS, Ricardo (2012). Mecanismos de Planificación tributaria en materia de Impuesto Sobre la Renta para hacer más eficiente el cumplimiento de las cargas impositivas en las empresas del sector comercial del Municipio Jáuregui. Universidad Católica del Táchira, San Cristóbal, Venezuela

AZUAJE, Eduardo. (2005). Pensamiento Gerencial y su desarrollo. Ediciones Urania. Caracas

CHIAVENATO, Idalberto (2000). Introducción a la teoría General de la Administración. Quinta edición. Editorial McGraw Hill Interamericana, Editores, S.A. México, 2000.

Código Orgánico Tributario Gaceta oficial Nº 37305 del 17/10/2001.

CONDE, Libia. (2003). Importancia de la planificación tributaria en época de crisis. Trabajo de grado para optar por el título de especialista tributario, no publicado. Universidad Católica del Táchira, San Cristóbal, Venezuela.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta oficial N°5.453 del 24 de Marzo de 2000.

CONTRERAS, Mariela. (2008/2009). “La Planificación Tributaria y su Relación con las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones”.

Diccionario de la Real Academia Española. Fecha de consulta: 05 de Mayo de 2014. Disponible en: http://lema.rae.es/drae/?val=meta

Diccionario de la Real Academia Española. Fecha de consulta: 05 de Mayo de 2014. Disponible en: http://lema.rae.es/drae/?val=ingreso

Enciclopedia Financiera. Fecha de consulta: 05 de Abril de 2014. Disponible en: http://www.enciclopediafinanciera.com/organizaciondeempresas/estructura-organizacional.htm

Glosario de Tributos Internos del Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria, Fecha de consulta: 06 de Abril de 2014. Disponible en:http://www.lisandroferreira.com.ve/documents/GLOSARIOTRIBUTOSINTERNOS.pdf

GOLIA, Juan. (1997). "La Planificación Fiscal y la Interpretación de las Normas Tributarias". Revista Dinero. Volumen II. Caracas, Noviembre 1997.

HIDALGO, Alejandra (2009). Aspectos Generales de la Planificación Tributaria en Venezuela. Revista Electrónica Arbitrada Comercium et Tributum, Volumen II. Julio 2009. Fecha de consulta 07 de Julio de 2013. Disponible en: http://www.publicaciones.urbe.edu/index.php/comercium/article/viewArticle/198/266

JARACH, Dino. (1993). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Cangallo S.A.C.I. 1° Edición, Argentina.

Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial 38.628 del 16 de Febrero de 2007.

LOPEZ, Julio y DOMINGUEZ, Félix. (2001). Principios de Planificación Fiscal. Publicación académica del Departamento de Economía, Universidad de Zaragoza,

España. Fecha de consulta: 03 de mayo de 2014. Disponible en http://biblioteca.unizar.es/

MOLLA, Edgar. (2006). Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Quinta Edición, Editorial Mobilibros, Caracas, Venezuela.

MONSTER (2014). Por qué invertir en capacitación. Fecha de consulta: 02 de Agosto de 2014. Artículo disponible en: http://www.altonivel.com.mx/6730-por-que-invertir-en-capacitacion.html

MORENO, Aurora. (2002). Responsabilidad de los asesores tributarios de empresas**.** Publicado en: Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001. Caracas.

PARRA, Armando (2006). Planeación Tributaria y Organización Empresarial. Cuarta Edición. Legis. Bogotá.

PORRAS, Darsy. (2012). Planificación tributaria en materia de ISLR en las constructoras del Municipio Andrés Bello. Trabajo de grado para optar por el título de especialista tributario, no publicado. Universidad Católica del Táchira, San Cristóbal, Venezuela.

RUIZ, José. (2000). Impuesto sobre la Renta, Manual Didáctico y de Consulta. 1° Edición. Editorial Legis, Caracas, Venezuela.

SOLÁ, Yennifer. (2008/2009). Incidencias de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros para la formación de la cultura tributaria en Venezuela. Revista Tributum. Universidad Católica del Táchira. Edición Especial Nº XVIII. San Cristóbal, Edo. Táchira, Venezuela.

STONER, James y FREEMAN, R. Edward (1994). Administración. Cuarta edición. Editorial Prentice – Hall Hispanoamericana. México.

VARGAS, José. (2007). La Planificación como Herramienta Gerencial. Revista electrónica Gestipolis [revista en línea], fecha de consulta: 15 de Junio de 2014. Disponible en: http://www.gestiopolis.com/canales8/ger/planificacion-como-herramienta-gerencial.htm

ANEXOS

Anexo A. Operacionalización de Variables

Cuadro 12. Operacionalización de Variables

Objetivo General: Evaluar la planificación tributaria en materia de Impuesto sobre la Renta en las empresas del sector comercial de Táriba, Municipio Cárdenas, Estado Táchira. Caso de estudio: Agropecuaria el Junco, C.A.

Objetivos específicos	Variables	Definición Conceptual	Dimensión	Indicadores	Ítems	Técnicas e instrumentos
Determinar los procesos derivados de la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta, llevados a cabo por la empresa: Agropecuaria el Junco, C.A.	Procesos derivados de la Planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta	Actuaciones realizadas para cumplir con las pautas establecidas en la planificación tributaria.	Planificación Tributaria del Impuesto sobre la Renta.	- Planificación Tributaria. - Metas de planificación tributaria - Ingresos sujetos al ISLR. - Costos y gastos deducibles del ISLR. - Retenciones del ISLR. - Ajuste por inflación - Deberes formales del ISLR.	1 2,3 4 5,6 7,8 9,10,11,12 13,14,15,16 17,18	
Identificar los ilícitos por los cuales la empresa ha sido objeto de sanciones en materia de Impuesto sobre la Renta, en el periodo comprendido 2010 – 2013.	Ilícitos por los cuales la empresa ha sido objetos de sanciones en materia de Impuesto sobre la Renta.	Penas establecidas en el ordenamiento jurídico por el incumplimiento de un deber u obligación tributaria.	Ilícitos Tributarios	- Ilícitos formales - Ilícitos materiales - Ilícitos con pena restrictiva de libertad	19,20,21,22,23 24,25 26,27	**Técnica:** Encuesta **Instrumento:** Cuestionario
Identificar los factores que inciden en la ejecución de la planificación tributaria y su consideración en la empresa Agropecuaria el Junco, C.A.	Factores que inciden en la ejecución de la planificación tributaria.	Elementos a tomar en cuenta para realizar una planificación tributaria eficiente.	Teorías de la planificación tributaria	- Estructura organizacional - Toma de decisiones - Capacitación del personal - Asesor tributario	28 29 30 31	

Fuente: Márquez, (2014).

Anexo B. Cuestionario

UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA

Estimado Contribuyente.-

Me dirijo a usted, con la finalidad de solicitar su colaboración para responder el siguiente cuestionario sobre: “Planificación tributaria en materia de Impuesto sobre la Renta en las empresas del sector comercial de Táriba, Municipio Cárdenas”.

. Sus respuestas representan un valioso aporte para la realización de mi trabajo especial de grado para optar al título: Especialista en Gerencia Tributaria en la Universidad Católica del Táchira (UCAT).

La información que suministre será anónima, utilizada con fines académicos y tendrá carácter confidencial, por tal motivo se le agradece la mayor sinceridad y objetividad al responder.

CUESTIONARIO

INSTRUCCIONES:

- Debe leer cuidadosamente las preguntas planteadas y contestar con la mayor veracidad posible y en forma clara cada pregunta.
- Asegúrese de contestar todas las preguntas planteadas.
- Responda con una (X) en la o las casillas que corresponda.

Nº	Preguntas	Si	No
Procesos de Planificación Tributaria del ISLR.			
1	¿Reconoce en que consiste la planificación tributaria?		
2	¿Se plantean metas en la planificación tributaria?		
3	¿Se cumplen las metas propuestas en la planificación tributaria?		
4	¿Se toman en consideración reportes que respalden el análisis de los ingresos gravables para el pago del ISLR?		
5	¿Se toman en consideración reportes que respalden el análisis de los costos y gastos deducibles para el pago del ISLR?		
6	¿Se realiza el procedimiento de conciliación de rentas para determinar el pago del ISLR?		
7	¿Se realiza el análisis de los documentos sujetos a retención del ISLR?		
8	¿Se realizan oportunamente las retenciones del ISLR?		
9	¿Se realizan cálculos previos para la planificación de la utilidad o pérdida del Ajuste por Inflación?		
10	¿Se planifican los aumentos de capital social y repartos de dividendos en función del ajuste por inflación?		
11	¿Se planifican los niveles de inventario para el cierre del ejercicio económico de la empresa en función del ajuste por inflación?		
12	¿Se encuentran al día los libros especiales de Ajuste por Inflación, junto con los papeles de trabajo que le conforman?		
13	¿El monto de retenciones de ISLR siempre se entera oportunamente al fisco?		
14	¿Se mantienen al día, y en forma ordenada los libros y registros contables?		
15	¿La empresa realizo su inscripción en el registro de información fiscal, manteniéndolo actualizado?		
16	¿La empresa realizo su inscripción en el Registro de Activos Actualizados?		
17	¿La empresa ha presentado sus declaraciones definitivas de rentas dentro del plazo establecido para ello?		
18	¿Se exhibe la declaración de ISLR en un lugar visible del establecimiento?		
Sanciones en materia de ISLR.			
19	¿La empresa ha sido sancionada por el deber formal relacionado con la obligación de emitir y exigir facturas?		
20	¿La empresa ha sido sancionada por incumplir con los deberes formales relacionados con los libros y registros contables?		
21	¿La empresa ha sido sancionada por presentar las declaraciones relacionadas con el ISLR fuera de plazo?		
22	¿La empresa ha sido sancionada por no exhibir los libros y registros pertinentes?		
23	¿La empresa ha sido sancionada por desacato a las órdenes de la Administración Tributaria?		
24	¿Se han presentado sanciones por retrasos en los pagos relacionados con el Impuesto sobre la Renta?		
25	¿La empresa ha sido sancionada por la obtención indebida de reintegros o devoluciones?		
26	¿Los responsables de la empresa han sufrido sanciones con penas restrictivas de libertad?		
27	¿Considera usted que la planificación tributaria del ISLR, es relevante para evitar sanciones?		

Nº	Preguntas	Si	No
Factores que inciden en la planificación tributaria			
28	¿Existe la unidad responsable de ejercer la planificación tributaria dentro de la empresa?		
29	¿Se toma en cuenta la planificación tributaria del Impuesto sobre la Renta (ISLR) en los análisis financieros de la empresa para la toma de decisiones?		
30	¿El personal recibe capacitación frecuente en temas de actualización tributaria?		
31	¿La empresa cuenta con asesoría externa en materia Tributaria?		

Muchas Gracias por su valiosa colaboración.-

Nombre y apellido del encuestador:

Firma: _____

Fecha: _____

Anexo C. Cartas de Validación del instrumento