



**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

**APLICACIÓN REAL DE LOS REQUISITOS DE FACTURACIÓN PARA
CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

Autor: Martha Carolina Navarro Díaz

Tutor: Alberto José Ochoa Rueda

San Cristóbal, agosto 2009



**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

**APLICACIÓN REAL DE LOS REQUISITOS DE FACTURACIÓN PARA
CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

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

Autor: Martha Carolina Navarro Díaz

Tutor: Alberto José Ochoa Rueda

San Cristóbal, agosto 2009

Aceptación del Tutor

En mi carácter de Tutor del Trabajo de Grado presentado por MARTHA CAROLINA NAVARRO DÍAZ, para optar al Título de ESPECIALISTA EN GERENCIA TRIBUTARIA, cuyo Título es APLICACIÓN REAL DE LOS REQUISITOS DE FACTURACIÓN PARA CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación correspondiente.

En San Cristóbal, a los xx días del mes de marzo de 2.009

Alberto J. Ochoa R.
C.I. N° V-12.634.097

ÍNDICE GENERAL

ÍNDICE GENERAL.....	pp. iv
RESUMEN.....	v
INTRODUCCIÓN.....	6
CAPÍTULO	
I EL PROBLEMA.....	8
Planteamiento del Problema.....	8
Objetivos de la Investigación.....	11
Justificación.....	12
II MARCO TEÓRICO TEORICO.....	14
Antecedentes.....	14
Antecedentes Legales.....	16
Antecedentes Doctrinales.....	17
Antecedentes Jurisprudenciales.....	21
Bases Teóricas.....	22
Marco Legal.....	33
Variables.....	54
Operacionalización de Variables.....	56
III MARCO METODOLÓGICO.....	57
Tipo de Investigación.....	57
Diseño de Investigación.....	58
Técnicas de Recolección de Datos e Instrumentos Utilizados.....	59
Técnicas de Procesamiento de Datos.....	60
IV ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS.....	62
CONCLUSIONES.....	65
RECOMENDACIONES.....	67
BIBLIOGRAFÍA.....	68
DEFINICIÓN DE TERMINOS.....	71

**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

**Aplicación Real de los Requisitos De Facturación Para Contribuyentes Del
Impuesto Al Valor Agregado**

Autor: Martha Carolina Navarro Díaz
Tutor: Alberto José Ochoa Rueda
Año: 2009

RESUMEN

Ante los abruptos y constantes cambios que ha sufrido la normativa tributaria relacionada con los requisitos de facturación, se ha considerado necesario realizar un análisis de la factibilidad real en la aplicación de dichos requisitos, ya que los sujetos pasivos (contribuyentes ordinarios del Impuesto al Valor Agregado), se ven afectados en el desarrollo de sus actividades y operaciones normales al no contar con una normativa coherente y única que les proporcione lineamientos claros a seguir en el cumplimiento de tales obligaciones. Es por ello que el presente trabajo de grado se dirige al análisis de las causas por las cuales se presenta un gran porcentaje de multas y sanciones derivadas del incumplimiento de dichos requisitos y establece las posibles pautas o sugerencias que deben tomarse en cuenta a fin de evitar tales sanciones así como el debido cumplimiento de la normativa tributaria, aplicada por la Administración Tributaria, a la luz de una unificación de criterios de ambas partes.

Descriptores: Facturación; fiscalización; impuesto al valor agregado; normativa; recaudación; tributario.

INTRODUCCIÓN

La normativa tributaria en Venezuela, en los últimos años, ha experimentado una serie de cambios importantes, los cuales han desembocado en la adaptación por parte de los sujetos considerados a la luz de la ley- como sujetos pasivos o contribuyentes.

La aplicación de tales normas abarca una extensa gama de actividades desarrolladas por las personas inmersas en las mismas, sin embargo, el presente trabajo se ha limitado a plantear las situaciones que presentan en cuanto a dicha adaptación- los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado.

Dada la serie de modificaciones y cambios sufridos en la normativa referida a requisitos de facturación, a los cuales deben adaptarse quienes sean considerados contribuyentes de tal impuesto y que involucren numerosas disposiciones de obligatorio cumplimiento- so pena del riesgo fiscal en que incurren quienes no los apliquen u observen.

Tales riesgos se materializan en los llamados ilícitos materiales, que se refieren a sanciones de índole pecuniaria, y especialmente en el caso del Impuesto al Valor Agregado impuesto indirecto se corre el riesgo del cierre temporal del establecimiento infractor tributario.

En este sentido, a pesar de las fuertes sanciones impuestas a los contribuyentes que incumplan las disposiciones señaladas en la normativa sobre requisitos de facturación, muchos de ellos, prefieren la no observancia de los mismos.

Dichos incumplimientos aunados al hecho cierto y conocido sobre las fuertes y reiteradas fiscalizaciones orientadas a los mismos y realizadas por parte de la

Administración Tributaria, en el marco del denominado Plan Evasión Cero, hacen parte esencial en cuanto a la identificación de las causas que motivan a los contribuyentes para incurrir en tales incumplimientos, así como identificar soluciones practicas que promuevan la unificación de criterios y permita conciliar ambas parte SENIAT y contribuyentes- a la luz de la normativa imperante.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

El sistema tributario venezolano ha experimentado en los últimos años modificaciones en su normativa, ampliando el marco legal dentro del cual deben circunscribirse los sujetos pasivos sometidos a la misma.

Tal situación se observa en las diversas reformas que han sufrido leyes principales rectoras de los procedimientos tributarios en el país, tales como la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el Reglamento que la desarrolla, la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (LIVA), la cual ocupa sitio preferencial en cuanto a cambios y reformas de los legisladores; de igual manera han surgido nuevas Providencias y Resoluciones que vienen a complementar y ampliar el espectro tributario antes referido.

Los cambios señalados han planteado una disyuntiva en cuanto a la diversidad de deberes y obligaciones que debe cumplir el contribuyente sujeto pasivo a fin de poder enmarcarse en los parámetros legales establecidos de manera irrestricta por el legislador.

El escenario más polémico en cuanto a la disyuntiva señalada se presenta en el desarrollo de la normativa relacionada con la Ley Impuesto al Valor Agregado, ya que las disposiciones en ella contenidas y en el Reglamento que desarrolla las

mismas, aún cuando éste último no se ha reformado, presentan una serie de requisitos que los sujetos pasivos obligados a cumplirlas encuentran difíciles de entender y mucho más de aplicar.

Los requisitos que se exponen en tal normativa son extensos y su cumplimiento es obligatorio so pena de incurrir en sanciones y multas por parte de la Administración Tributaria, sin embargo, algunos son confusos y los contribuyentes no se explican el porque se han incluido de manera general requisitos que no son de aplicabilidad en el campo de los servicios que se prestan en determinados casos.

Esto ha traído como consecuencia que los contribuyentes decidan obviar parte de tales requisitos, por considerarlos innecesarios y asuman un riesgo fiscal que en la mayoría de los casos, se materializa con la multas y sanciones, previas las fiscalizaciones del caso.

Tales discrepancias, de no encontrarse una solución efectiva que unifique los criterios tanto de la Administración Tributaria como de los contribuyentes, van a continuar produciéndose y se incrementarán en la misma magnitud las sanciones a los contribuyentes, las cuales por lo general son pecuniarias, lo que puede generar cierres de aquellas empresas pequeñas unipersonales o jurídicas que no tengan suficiente solvencia o estabilidad económica para afrontar continuas multas o cierres de establecimientos.

La problemática planteada incide en varios aspectos de la sociedad como el económico, social, político ya que en todo el país se están produciendo estos escenarios, lo cual debe de algún modo controlarse, pues lo ideal es que el Estado realice de manera justa la gestión tributaria y el contribuyente pueda cumplir de forma clara las obligaciones a las que está sujeto.

Se pueden establecer como soluciones a esta problemática las siguientes:

1. El desarrollo de una cultura tributaria integral por parte de la Administración Tributaria.
2. Desarrollo del interés en conocer de manera total y a cabalidad la normativa legal por parte de los contribuyentes.
3. Mejor asesoramiento por parte de las personas responsables de llevar la parte administrativa y contable de las empresas.
4. Claridad en la normativa legal concebida por el legislador que permita una interpretación directa y sencilla del texto legal.

Las soluciones propuestas pueden ser el principio para el fortalecimiento de la relación jurídico tributaria establecida entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la Obligación Tributaria, de allí la conveniencia de analizar la aplicación real de los requisitos de facturación para contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado.

Formulación

¿Qué alternativa puede manejarse, a la luz de la normativa legal que contempla los requisitos de facturación, que unifique los criterios relacionados con la inclusión total de los mismos en las facturas emitidas por los diferentes tipos de Contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado?

Sistematización

(a) ¿Qué valoración puede determinarse de los requisitos de facturación establecidos en la normativa legal vigente al respecto IVA, Reglamento de la LIVA, Providencia Administrativa N° SNAT/2008/0257 que establece las normas Generales

de Emisión de Facturas y Otros Documentos, Providencia N° 1748 sobre las Obligaciones que deben cumplir los Contribuyentes Formales del Impuesto al Valor Agregado? (b) ¿Cuáles son los factores que originan discrepancias en los criterios de interpretación de los requisitos de facturación por parte de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado? (c) ¿Cuáles son los factores psicológicos, económicos, culturales, políticos de los contribuyentes que afectan el cumplimiento de los requisitos de facturación? (d) ¿Qué incidencia tienen los métodos de fiscalización como desencadenantes del no cumplimiento de los requisitos de facturación? (e) ¿Cuál sería la solución para el cumplimiento de los requisitos de facturación? (f) ¿Qué criterios ha asumido la Administración Tributaria en relación al cumplimiento de los requisitos de facturación?

Objetivos

Objetivo General

Analizar la aplicación real de los requisitos de facturación para contribuyentes ordinarios y formales- del Impuesto al Valor Agregado

Objetivos Específicos

1. Determinar la obligatoriedad en el cumplimiento de todos los requisitos de facturación.
2. Determinar la posibilidad de no aplicar ciertos requisitos de facturación dependiendo del tipo de bien vendido o servicio prestado.
3. Contribuir al esclarecimiento de las dudas referentes al cumplimiento de los

deberes en relación a los requisitos de facturación.

4. Identificar las debilidades que presentan las facturas en cuanto al cumplimiento de los requisitos de facturación.
5. Determinar las causas o factores externos que influyen en los criterios asumidos por los contribuyentes para la elaboración de las facturas o documentos equivalentes.
6. Sugerir medidas efectivas que unifiquen los criterios de los contribuyentes a fin de evitar sanciones y multas respecto de los requisitos de facturación.
7. Analizar las causas por las cuales los sujetos pasivos –a pesar de las continuas sanciones a las que se ven expuestos- continúan cometiendo errores de facturación

Justificación

La realidad tributaria venezolana ha evolucionado de forma radical y sentida en los últimos años. Los cambios en las leyes y las exigencias en materia tributaria son cada vez más extremos, y los contribuyentes como sujetos pasivos de la Obligación Tributaria deben enfrentar tales situaciones.

Dentro del contexto de las obligaciones tributarias que deben cumplir los contribuyentes, los requisitos de facturación han sido marco de angustias, dudas y continuos errores por parte de los sujetos pasivos, ya que aunado a un desconocimiento de las diversas normas que existen y regulan tal materia, está el hecho real de las fiscalizaciones profundas y radicales que realiza con o sin razón la Administración Tributaria.

La exposición pública a través de cierres y clausuras de empresas, a la que se ven sometidos los contribuyentes que por desconocimiento o negligencia no cumplen

con ciertas obligaciones tributarias ha hecho de esta realidad una situación extrema la cual redundará al final en la multa o sanción continua por parte del Ente Fiscalizador.

Dada la circunstancia antes descrita es necesario buscar mecanismos que solucionen o mejoren tales situaciones, a fin de que no se vea afectada la actividad económica del contribuyente y a la vez se cumplan –dentro del marco conceptual adecuado- las obligaciones tributarias establecidas en la Ley.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes

Una vez revisadas las investigaciones previas relacionadas con el problema a desarrollar, se ha podido constatar que existen fuentes importantes acerca de los requisitos de facturación, obtenidas a partir de la extensa normativa legal y de los aportes de boletines informativos suministrados tanto por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) como por firmas de consultores gerenciales especializados en materia fiscal, así como las Sentencias obtenidas a propósito de los casos relacionados con la materia en estudio. Tales informaciones constituyen una base sólida sobre la cual se puede desarrollar el análisis acerca de la aplicación efectiva de los requisitos de facturación a los que se refiere el objetivo general del presente trabajo.

Debe tenerse en cuenta para el desarrollo de la investigación las siguientes bases legales, las cuales son el fundamento principal del problema planteado, a saber:

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
- Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado
- Reglamento de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.
- Resolución 320 por la cual se dictan las disposiciones Relacionadas con la Impresión y Emisión de Facturas y otros Documentos. (Actualmente derogada).
- Providencia Administrativa N° SNAT/2008-0257 Que establece las Normas

Generales de Emisión de Facturas y Otros Documentos.

- Providencia Administrativa n° SNAT/2003-1677 sobre las obligaciones que deben cumplir los Contribuyentes Formales del Impuesto al Valor Agregado - Reforma de contenido Providencia N° 1748-

Así como otras leyes tributarias que de manera indirecta inciden en el planteamiento de los requisitos de facturación, tales como:

- Código Orgánico Tributario.
- Ley de Impuesto sobre la Renta.
- Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

De igual forma se ha consultado doctrina, textos legales y boletines emitidos por los siguientes autores:

- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (Ediciones, boletines e informaciones varias).
- Boletín Extraordinario N° 53 emitido por Cifuentes, Lemus & Asociados. Moore Stephens.
- Boletín Extraordinario N° 54 emitido por Cifuentes, Lemus & Asociados. Moore Stephens.
- Boletín Extraordinario N° 59 emitido por Cifuentes, Lemus & Asociados. Moore Stephens.
- Boletín Extraordinario N° 68 emitido por Cifuentes, Lemus & Asociados. Moore Stephens.

Es importante destacar la Jurisprudencia que al respecto de ha sentado, entre otras:

- Sentencia N° 754 del 09-12-2005 emanada del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario.
- Sentencia de fecha 14-12-2005 emanada del Tribunal Superior de lo

Contencioso Tributario.

- Sentencia N° 2004-0592 Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Caso Cervecería Polar del Centro.

Deben mencionarse los cursos y seminarios que sobre requisitos de facturación se han realizado a nivel regional y nacional, por ejemplo:

- Foro sobre Retenciones en Materia de Impuesto al Valor Agregado. (año 2002)
- Seminario Impuesto al Valor Agregado (Adaptado a la nueva reforma 2002)
- Actualización en materia de Impuesto al Valor Agregado (año 2005)
- Fiscalización Tributaria y Reparos (año 2005)
- Taller de Impuesto al Valor Agregado (año 2005)

Antecedentes Legales

Es importante hacer mención a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, ya que es la norma rectora y base fundamental que establece los principios del derecho tributario, entre los cuales destaca para el presente estudio el cumplimiento de las leyes tributarias.

La Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento sientan las bases y desarrollo de las normas relacionadas con los requisitos de facturación, necesarios para conocer el procedimiento y metodología a aplicar. En tanto que la Providencia Administrativa N° SNAT/2008-0257 Que establece las Normas Generales de Emisión de Facturas y Otros Documentos y la Providencia Administrativa N° SNAT/2003/1677 Reforma Providencia N° 1748 señalan expresamente los requisitos de facturación a los cuales debe someterse los contribuyentes formales y ordinarios del impuesto en cuestión y que son materia de

análisis del presente trabajo.

Cabe Destacar las disposiciones legales que aún cuando se refieren a materia tributaria inciden de manera indirecta en los requisitos de facturación, por ejemplo La Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento y el Código Orgánico Tributario.

Antecedentes Doctrinales

Portal Fiscal del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (2003). Aviso Suspensión del Impuesto al Valor Agregado en Servicios Médicos

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) a través de la División de Educación tributaria y Asistencia al Contribuyente de la Oficina de Divulgación Tributaria hizo del conocimiento público que el tribunal Supremo de Justicia por órgano de la Sala Constitucional declaró con lugar Recurso de Amparo Constitucional interpuesto por el Colegio de Médicos del Distrito Metropolitano contra el numeral 5 del artículo 63 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado que gravaba los servicios médico-asistenciales, odontológicos, de cirugía y hospitalización prestados por entes privados, en consecuencia dichos servicios no serán gravados.

**Portal Fiscal del Servicio Nacional Integrado de Administración
Aduanera y Tributaria (SENIAT) (2006). Elimina el Número de
Identificación Tributaria (NIT.)**

De acuerdo a este comunicado el requisito de facturación referido al Número de Identificación tributaria fue eliminado, por tanto, aún cuando en la normativa legal se señale como requisito, no es necesario incluirlo en la facturación por parte del emisor ni del comprador.

**Boletín Extraordinario N° 54. (2002) Moore Stephens Contadores
Públicos Colegiados**

Se analiza de manera esquemática el régimen transitorio de facturación para contribuyentes del impuesto al valor agregado y establecen de igual manera los requisitos mínimos que debe contener el documento de acuerdo a la Resolución 320.

**Tríptico emitido por el Servicio Nacional Integrado de Administración
Aduanera y Tributaria (SENIAT). Contribuyentes Formales y Ordinarios
del Impuesto al Valor Agregado y Requisitos de Facturación**

Dichos trípticos hace referencia en forma resumida a los requisitos de facturación que deben cumplir las dos categorías principales de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado.

Análisis Jurídico Tributario. Incidencias Fiscales en materia de facturación. ((2005). Publicación Conjunta de Alcaraz Cabrera Vásquez y de KPMG.

Señala este boletín en forma sucinta la base legal establecida respecto de los requisitos de facturación y concluye indicando que los requisitos de facturación son de obligatorio cumplimiento a fin de hacer deducible el gasto para efectos de Impuesto sobre la Renta y poder apropiarse del crédito fiscal en la oportunidad de presentar la declaración del Impuesto al Valor Agregado.

**Foro Sobre Retenciones en Materia de Impuesto al Valor Agregado.
Dictado por Espiñeira, Sheldon y Asociados. (Año 2002)**

Las retenciones de Impuesto al Valor Agregado son importantes para el problema planteado ya que en caso de incumplimiento de requisitos de facturación debe aplicarse el 100% de retención al impuesto causado.

**Seminario Impuesto al Valor Agregado. Lcdo. Balmore Rosales.
Capacitación Empresarial Pilar pacheco, C.A. (2002)**

A través de este seminario se hizo un análisis de la reforma parcial de la Ley que establece el impuesto al valor Agregado para el año 2002, la cual sentó las bases de futuras reformas ya que a partir de la misma se elimina el mínimo tributable por lo que todas las personas naturales y jurídicas que realizan los hechos imposables pasaron a ser contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado.

Curso sobre Actualización en materia de Impuesto al Valor Agregado.

Dictado por la Lcda. Rocío Ramírez. UCAT (Año 2005)

Se discutieron y analizaron las principales reformas e innovaciones que en materia de Impuesto al Valor Agregado se han promulgado a la fecha. Se tocaron puntos importantes como son los deberes y obligaciones de los Contribuyentes Ordinarios y Formales.

La Fiscalización Tributaria y los Reparos. Dictado por la Dra. Marisela

Rondón Parada. UCAT (Año 2005)

A través de este curso se dieron a conocer las diferentes etapas en el proceso de fiscalización así como la aplicación práctica para la defensa de los Actos Administrativos emanados del El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Estos temas son de importancia ya que se expusieron los procedimientos de defensa que tienen los contribuyentes ante fiscalizaciones de deberes formales, entre los cuales se encuentran los requisitos de facturación.

Taller de Impuesto al Valor Agregado. Emitido por Contadores Públicos & Consultores Moore Stephens. (Año 2006)

Se hizo un recuento general sobre la Ley del Impuesto al Valor Agregado y las Retenciones en dicha materia. Se aclararon dudas en cuanto a la aplicación de los requisitos de facturación.

Antecedentes Jurisprudenciales:

Se ha consultado, entre otras, las siguientes sentencias:

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Caso Cervecería Polar del Centro C.A. Expediente N° 2004-0592

Esta sentencia declaró con lugar el recurso incoado por la contribuyente Cervecería Polar del Centro C.A. al establecer que aún cuando parte de la facturación emitida por esta empresa adolecía de algunos de los requisitos formales de facturación, verbi gracia, Registro de Información Fiscal del emisor, domicilio fiscal, sin embargo, esto no era motivo suficiente para impedir la apropiación, por parte de la contribuyente, del Crédito Fiscal correspondiente, ya que el gasto estaba suficientemente demostrado a través de otras pruebas de valoración presentadas.

Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario. Región los Andes (2004)

Referida dicha sentencia al recurso incoado por el no cumplimiento del requisito de facturación relacionado con la omisión del nombre o razón social del emisor de la factura en el ticket fiscal; el Tribunal considera que tal omisión no impide la efectiva recaudación del tributo por parte de la Administración Tributaria ni impide la función de control de tal organismo en consecuencia, sentencia a favor del contribuyente declarando con lugar el Recurso Contencioso Tributario.

Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario. Región los Andes (2005)

La Administración Tributaria emite resolución de imposición de Sanción por Incumplimiento de deberes formales al constatar la omisión de requisitos de facturación contraviniendo el artículo 1, 2, 11 y 14 de la resolución 320. La sentencia es a favor del contribuyente emisor de la factura ya que utiliza el régimen simplificado de facturación para las ventas masivas, es decir, el ticket fiscal, el cual de acuerdo a la normativa no es necesario que contenga el nombre del comprador. Sin embargo en caso de que sea solicitado factura se llena manualmente una forma control A, la cual siempre será de contado ya que sustituye al régimen simplificado antes descrito; por todo lo anterior anulo el reparo de la Administración Tributaria y declaró con lugar el recurso.

Bases Teóricas

En términos generales los impuestos se originaron en el momento en que el hombre decide vivir en sociedad, ya que a partir de ese momento, es cuando nace las comunidades que posteriormente en su conjunto forman un Estado, el cual debe ser conducido por un gobierno que requiere satisfacer las necesidades de las comunidades a través de la implantación de impuestos o contribuciones.

La existencia de los tributos dentro de una economía se explica y justifica a partir de la existencia de una doble necesidad. Por una parte la sentida por la sociedad de que se le garantice la satisfacción de una amplia gama de carencias lo que no es posible lograr a través de los mecanismos usuales del mercado (oferta, demanda y precio), dada la naturaleza misma de la necesidad. No es posible, por ejemplo, adquirir en el mercado seguridad pública, justicia, servicios de salud que garanticen

mínimos de bienestar para la colectividad, y otros.

El Estado por otra parte, como organización política, al coincidir sus fines con tales necesidades asume su satisfacción como cometido estatal, convirtiéndose las mismas en necesidades públicas. Asegurar la provisión de los bienes y servicios que satisfagan tales necesidades constituye la más alta prioridad para el Estado, vinculándolo fatalmente con el problema de financiamiento público, es decir, con la arbitración de mecanismos que garanticen el flujo de los recursos financieros necesarios para encarar el cometido, ya que es la única vía que le garantiza la certeza y en parte la suficiencia de recursos.

A través del tributo, se posibilita que sólo se llame a contribuir para el financiamiento del gasto público a quien detenta capacidad contributiva y sólo dentro del límite de la misma.

En la actualidad el Derecho Tributario es materia de gran importancia dentro de las materias del derecho, ya que esta disciplina día con día presenta enormes cambios, aunado a las condiciones sociales, económicas y políticas que se dan a través del tiempo en el estado.

La complejidad de la materia tributaria y los constantes cambios a la cual está sometida así como la diversidad de criterios o posturas contradictorias que en el campo de la doctrina y el litigio se suscitan, hace de esta materia tema obligado ya que se relaciona con todas las ciencias del saber y ejerce gran influencia en la actividad económica y financiera de un país.

En la República Bolivariana de Venezuela al igual que la mayoría de los países latinoamericanos existen principios tributarios contenidos en la Constitución y que norman de manera rectora el desarrollo del derecho tributario en el país.

Principio de Legalidad

Artículo 317. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela: “No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no esté establecido en la ley, ni concederse exenciones ni rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente...”

Este principio está referido a que no puede haber tributos sin una ley previa que los establezca (“nullum tributum sine lege”).

Significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista formal como material, es decir por medio de disposiciones de carácter general emanadas del Poder Legislativo.

Principio de Certeza

Consagrado en el mismo Artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, hace referencia a que debe conocerse claramente los elementos básicos y estructurales del tributo: Hecho imponible, sujeto activo, sujeto pasivo, base imponible, alícuota, procedimiento de determinación, exenciones, infracciones y sanciones.

Se vincula al principio de legalidad tributaria, si no existe certeza sobre los impuestos no debe multarse al contribuyente.

Principio de la Capacidad Contributiva

Artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”.

Artículo 133: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

El sujeto tributario debe tener la titularidad de un patrimonio o de una renta y que sean aptos para pagar el impuesto una vez cubiertos los gastos básicos del sujeto (Sainz Bujanda).

Como consecuencia de este principio todos los titulares de un patrimonio deben contribuir en razón de un tributo u otro; a mayor capacidad económica mayor participación en pago de impuesto; no se puede violar la capacidad contributiva.

Principio de Generalidad

Artículo 316 y 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, significa que no debe haber discriminación en razón del sujeto: categoría social, sexo, nacionalidad, edad, y otros.

Este principio tiene límites como son las exenciones, exoneraciones y

beneficios los cuales se otorgan no como privilegios sino por razones económicas, sociales y políticas.

Principio de Igualdad

Artículo 316 y 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, se refiere a la armonización tributaria, es decir, que el Estado no grave a un sujeto de manera que se le perjudique su patrimonio gravemente. El mismo monto de impuestos ante condiciones iguales de capacidad contributiva.

Principio de Proporcionalidad

Se relaciona con la capacidad contributiva. Se busca igualdad en el sacrificio.

Exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la nación sea en “proporción” a sus particulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte “desproporcionado en relación a esa capacidad”.

Principio de No Confiscatoriedad

Artículo 115 Constitución de la República Bolivariana de Venezuela: “Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones,

restricciones y obligaciones que establezca la Ley con fines de utilidad pública o de interés general...”.

Artículo 116 Constitución de la República Bolivariana de Venezuela: “No se decretarán ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta Constitución...”.

Artículo 317 Constitución de la República Bolivariana de Venezuela: “...Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio...”

Todo Impuesto es confiscatorio.

La confiscación es la “adjudicación que se hace el Estado, Tesoro Público o Fisco de los bienes de propiedad privada...” (Guillermo Cabanellas de Torres. Diccionario Jurídico Elemental, p.64).

Según Manuel Andreozzi “para que un tributo sea constitucional y funciones como manifestación de soberanía no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad (Manuel Andreozzi, Derecho tributario Argentino, t. II, p. 108).

Luego de estas consideraciones previas, debe hacerse mención a las fiscalizaciones, como medio de control y verificación de las obligaciones tributarias, ya que el análisis del problema planteado tiene su origen en las fiscalizaciones que se están produciendo por parte de la Administración Tributaria.

El acto de fiscalizar encierra una amplia gama de actos llevados a cabo por los órganos de la Administración Tributaria y cuya finalidad es constatar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales.

La necesidad y justificación de la fiscalización de todo Estado tiene su origen

en la natural inclinación del ser humano a incumplir con sus deberes tributarios. Tales controles tienen como finalidad influir en el ánimo de los contribuyentes a efecto de que en lo sucesivo asuman conductas conformes a derecho.

Alcanzar la meta asignada a la fiscalización no es tarea fácil ni es posible obtenerla rápidamente. Normalmente comprende una gran diversidad de acciones llevadas a cabo por la Administración Tributaria y que tiene como finalidad lograr una serie de metas intermedias que sumadas darán el gran objetivo de la fiscalización, que es generar un cambio en la conducta del contribuyente incumplido a efecto de que en lo sucesivo cumpla con sus obligaciones y deberes en forma voluntaria.

Pretender que la función de fiscalización de forma directa abarque a la totalidad de los contribuyentes constituye una tarea casi imposible, habida cuenta del crecimiento desmesurado del universo de los sujetos contribuyentes. Ante tal imposibilidad se impone la adopción de ciertos criterios de carácter selectivo que permitan por una parte, elegir en la mejor forma posible, al contribuyente a fiscalizar en forma directa y por la otra que tal acción fiscalizadora genere los efectos deseados sobre el resto de los contribuyentes, es decir, ante la imposibilidad de fiscalizar en forma directa a la totalidad de los contribuyentes debe elegir y utilizar criterios de selección de tal manera que genere la consecuencia deseada sobre el contribuyente fiscalizado y el resto de los contribuyentes.

Objetivos de una Fiscalización

Toda fiscalización tiene objetivos dentro de los cuales destaca en función del planteamiento del problema sugerido el del cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias.

A título ilustrativo se van a mencionar los principales objetivos de una fiscalización necesarios para llegar al planteamiento concreto del problema.

1. Identificación de los contribuyentes: Antes de medir o cuantificar el grado de evasión o gravedad de los niveles de incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales, se impone como tarea primaria de toda área de fiscalización lograr la identificación de todos los contribuyentes, para lo cual la Administración Tributaria deberá disponer de registros confiables. Dentro de esta primera tarea el objetivo a alcanzar consistirá precisamente, en actualizar la información a efecto de que el universo de los contribuyentes identificados por la Administración, coincida con el de los contribuyentes en su conjunto. A tal efecto la Providencia N° 0073 que dispone la creación y el funcionamiento del Registro Único de Información Fiscal (RIF) Gaceta Oficial N° 38.389 del 02/03/2006 establece en el artículo 1 lo siguiente: “Se crea el Registro Único de Información Fiscal (RIF) para fines de control tributario de los impuestos, tasas y contribuciones administrados por el Servicio Nacional de Administración Aduanera y tributaria (SENIAT). El artículo 2 establece la obligación para potenciales contribuyentes de inscribirse en el Registro de Información Fiscal: “Las personas naturales o jurídicas, las comunidades y entidades con o sin personalidad jurídica que, conforme a las leyes vigentes, resulten sujetos pasivos de tributos administrados por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o que deban efectuar trámites ante el mismo, deberán inscribirse en el Registro Único de Información Fiscal (RIF), suministrando la información y siguiendo el procedimiento establecido en esta Providencia. Igualmente deberán inscribirse en el referido Registro los sujetos o entidades no residentes o no domiciliados en la República Bolivariana de Venezuela, que no posean establecimiento permanente o base fija cuando realicen actividades económicas en el país o posean bienes susceptibles de ser gravados en el mismo”.

2. Detectar el incumplimiento de obligaciones y deberes: Una vez

identificados los contribuyentes. Se impone la tarea de constatar y verificar el cumplimiento de los deberes y obligaciones por parte de los obligados. Es necesario para la Administración Tributaria comprobar si quienes cumplieron constituyen la totalidad de quienes debieron haberlo hecho. Normalmente esta etapa se limita a la constatación del cumplimiento del deber formal de declarar o de presentar avisos, manifestaciones, etc. sin importar la veracidad de los datos consignados en ellos. Dentro de esta etapa, la función de los órganos fiscalizadores será precisamente hacer que quienes estando obligados a declarar y no lo hicieron, lo hagan. El Código Orgánico Tributario establece en el Capítulo II, Parte Especial, Sección Primera DE LOS ILÍCITOS FORMALES, Artículo 99 establece como ilícito formal la no presentación de las Declaraciones: Los ilícitos formales se originan por el incumplimiento de los deberes siguientes:...omissis...

3. Presentar declaraciones y comunicaciones...” En este orden de ideas el Artículo 103 ejusdem, señala las sanciones que acarrea la no presentación de declaraciones: “Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:

1. No presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos, exigidas por las normas respectivas.
2. No presentar otras declaraciones o comunicaciones.
3. Presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos en forma incompleta o fuera de plazo...”

4. Detectar falsedades e incorrecciones en las Declaraciones: Es evidente que lograr que los contribuyentes declaren no es suficiente, es importante como siguiente paso descubrir las incorrecciones y eventualmente falsedades y errores contenidos en las declaraciones, con el objeto de eliminar o al menos reducir la brecha que media entre los contribuyentes declarantes y aquellos que declaran correctamente.

Esta fase presenta mayor grado de dificultad para las autoridades fiscalizadoras,

precisamente por lo difícil que resulta detectar las citadas anomalías. Identificar al contribuyente que ha cumplido en su deber de declarar puede ser sencillo y mecánico, pero descubrir el error en la declaración presentada, presupone una mayor dificultad.

Existen países donde inclusive se sanciona y penaliza con un mayor grado de severidad la presentación de declaraciones incorrectas o con datos falsos que simplemente la no presentación de las mismas; lo anterior debido a que la abstención es más fácil de detectar y puede presumirse que el sujeto o contribuyente tuvo la intención de diferir el pago. En el caso de declaraciones falsas o incorrectas, además de la dificultad para detectar la anomalía puede presuponer en el sujeto incumplido, el ánimo de defraudar a través de la evasión.

Es indiscutible que el objetivo que persigue la Administración tributaria a través de su función fiscalizadora, es reducir al máximo la evasión provocando en el contribuyente el cumplimiento voluntario de sus obligaciones y deberes. Lo que se pretende es detectar la posible evasión, proceder a la determinación y liquidación de las contribuciones omitidas y finalmente cobrar y recaudar tales ingresos con sus correspondientes accesorios.

En ocasiones la función fiscalizadora se desvirtúa cuando lo que se pretende lograr son incrementos recaudatorios y no modificación en la conducta del contribuyente. Es incuestionable que la fiscalización genera recursos adicionales a recaudar, sin embargo, al respecto debe tenerse en cuenta que comparados estos con el grueso de la recaudación, tiene poca materialidad y en muchos casos constituyen sólo ingresos meramente nominales o en papel, en virtud de la utilización exitosa de los medios de defensa por parte del contribuyente.

En este sentido el Código Orgánico Tributario regula en el Título IV de la Administración Tributaria, Capítulo III, Sección Sexta del Procedimiento de Fiscalización y Determinación, lo concerniente a los deberes de fiscalización

estableciendo a partir del artículo 177 al 193 inclusive, los procedimientos que debe aplicar y los recursos que como medio de defensa tienen los contribuyentes a través de recursos administrativos y jerárquicos.

Dentro de las obligaciones del Contribuyente, el Código Orgánico Tributario establece en el artículo 23 establece la obligación para el contribuyente de cumplir con los deberes formales al indicar: “Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias”.

Incumplimiento de deberes formales por parte del Contribuyente

Es necesario aclarar que el incumplimiento de deberes formales no solo abarca los requisitos de facturación para el Impuesto al Valor Agregado, sino que se refiere a obligaciones de presentación de declaraciones, envío de comunicaciones a la Administración Tributaria, notificaciones de cambios importantes para el desenvolvimiento económico de la actividad comercial, entre otros.

El problema planteado se centra en el incumplimiento de deberes formales de facturación relacionados con el Impuesto al Valor Agregado, a los cuales están sujetos los contribuyentes formales, ordinarios y ocasionales de este impuesto y de manera indirecta los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta debido a la equiparación para efectos de deducibilidad del gasto de los mencionados requisitos.

Si bien es cierto que los requisitos de facturación forman parte de la normativa legal tributaria y son de estricto cumplimiento, sin embargo, en la práctica los contribuyentes se encuentran -por diversas causas- con la imposibilidad a su juicio de cumplir a cabalidad con todos los requisitos establecidos.

El contribuyente al emitir una factura que no cumplan los requisitos de facturación aplicables a su caso –formal u ordinario- toma el riesgo per se de afrontar futuras multas y sanciones que pueden de acuerdo a la continuidad de las mismas afectar sus actividad económica aunado al hecho que para las empresas que reciben facturas que no cumplan los extremos legales están sujetas de acuerdo a la Ley de Impuesto sobre la Renta a perder la deducibilidad que ese gasto le produciría a efectos de este segundo impuesto.

Sobre este último comentario existe Jurisprudencia relacionada con el caso de aceptación de facturas que no cumplen a cabalidad con todos los requisitos de facturación y sin embargo el Tribunal Supremo de Justicia ha dictaminado como deducibles tales gastos ya que existen otras vías probatorias de los mismos como son cheques emitidos, abonos en cuenta, registros contables, entre otros.

El análisis en cuanto al cumplimiento de los deberes formales de facturación deben realizarse tomando en cuenta cada uno de los ítems, es decir, cada uno de los requisitos establecidos por las diferentes leyes tributarias.

MARCO LEGAL

Durante el desarrollo de la investigación se tomó en cuenta la normativa legal relacionada con el problema planteado.

El ámbito jurídico que enmarca la materia tributaria tiene su origen en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la cual sienta los principios básicos del derecho tributario, siendo desarrollados a través de disposiciones supra-legales ampliando considerablemente el marco legal bajo el cual se rige la actividad fiscal en Venezuela.

El tema en análisis se sustenta en una amplia base legal la cual regula las actividades económicas de los habitantes del país denominados contribuyentes a efectos del Impuesto al Valor Agregado Sin embargo, el efecto tributario va más allá de tales actividades ya que factores como el político y social influyen en las normativas tributarias promulgadas.

La base legal utilizada en el desarrollo del presente análisis es la siguiente:

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
- Ley que establece del Impuesto al Valor Agregado
- Reglamento General del Decreto con Rango y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.
- Decreto N° 2.133
- Providencia Administrativa N° SNAT/2008/0257 Que establece las Normas Generales de Emisión de Facturas y Otros Documentos.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2003-1748 sobre las Obligaciones que deben cumplir los Contribuyentes Formales del Impuesto al Valor Agregado.
- Código Orgánico Tributario
- Ley del Impuesto sobre la Renta
- Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta

**Constitución de la República Bolivariana de Venezuela Gaceta Oficial
5.453 Ext. del 24/03/2000**

El Título III, Capítulo IX, Artículo 133 consagra la obligación de cumplir con el pago de impuestos principio de la generalidad o Poder Tributario

Artículo 133: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

Señala en el Título VI Capítulo II, Sección Segunda Del Sistema Tributario las bases sobre las que descansa el sistema tributario en el país: Artículo 316: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”.

Artículo 317: “No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos en las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio....omissis...La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley”.

**Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado Gaceta Oficial N°
38.424 del 26/04/2006**

Esta ley desarrolla el impuesto del cual se desprende los deberes de facturación. Define en el Título II Capítulo II de los Sujetos Pasivos los contribuyentes ordinarios, formales y ocasionales al establecer las siguientes disposiciones: Artículo 5: “Son Contribuyentes ordinarios de este impuesto, los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios, y en general, toda persona natural y jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones, que constituyen hechos imponibles de conformidad con el artículo 3 de esta Ley. En todo caso, el giro, objeto u ocupación a que se refiere el encabezamiento de este artículo, comprende las operaciones y actividades que efectivamente realicen dichas personas.

A los efectos de esta ley se entenderán por industriales a los fabricantes, los productores, los ensambladores, los embotelladores y los que habitualmente realicen actividades de transformación de bienes.

Parágrafo Primero: Las empresas de arrendamiento financiero y los bancos universales, ambos regidos por el Decreto N° 1.526 con Fuerza de Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras, serán contribuyentes ordinarios, en calidad de prestadores de servicios, por las operaciones de arrendamiento financiero o leasing, sólo sobre la porción de la contraprestación o cuota que amortiza el precio del bien, excluidos los intereses en ella contenida.

Parágrafo Segundo: Los almacenes generales de depósito serán contribuyentes ordinarios sólo por la prestación del servicio de almacenamiento, excluida la emisión de títulos valores que se emitan con la garantía de los bienes objeto del depósito”.

Artículo 6: “Son contribuyentes ocasionales del impuesto previsto en esta Ley, los importadores no habituales de bienes muebles corporales.

Los contribuyentes ocasionales deberán efectuar en la aduana el pago del impuesto correspondiente por cada importación realizada, sin que se generen créditos fiscales a su favor y sin que estén obligados a cumplir con los otros requisitos y formalidades establecidos para los contribuyentes ordinarios en materia de emisión de documentos y de registros, salvo que califiquen como tales en virtud de realizar ventas de bienes muebles o prestaciones de servicios gravadas”.

Artículo 7: “Son contribuyentes ordinarios u ocasionales las empresas públicas constituidas bajo la figura jurídica de sociedades mercantiles, los institutos autónomos y los demás entes descentralizados y desconcentrados de la República, de los Estados y de los Municipios, así como de las entidades que aquéllos pudieren crear, cuando realicen los hechos imponible contemplados en esta Ley, aún en los

casos en que otras leyes u ordenanzas los hayan declarados no sujetos a sus disposiciones o beneficiados con la exención o exoneración del pago de cualquier tributo”.

Artículo 8: “Son contribuyentes formales los sujetos que realicen exclusivamente actividades u operaciones exentas o exoneradas del impuesto.

Los contribuyentes formales, sólo están obligados a cumplir con los deberes formales que corresponden a los contribuyentes ordinarios, pudiendo la Administración Tributaria, mediante Providencia, establecer características especiales para el cumplimiento de tales deberes o simplificar los mismos. En ningún caso, los contribuyentes formales estarán obligados al pago del impuesto, no siéndoles aplicable, por tanto, las normas referentes a la determinación de la obligación tributaria”.

El Título V Pago y Deberes Formales, Capítulo III señala la obligación de emitir documentos que soporten las operaciones por parte de los contribuyentes ordinarios: Artículo 54: “Los contribuyentes a que se refiere el artículo 5 de esta Ley están obligados a emitir facturas por sus ventas, por la prestación de servicios y por las demás operaciones gravadas. En ellas deberá indicarse en partida separada el impuesto que autoriza esta Ley.

Las facturas podrán ser sustituidas por otros documentos en los casos en que así lo autorice la Administración tributaria.

En los casos de operaciones asimiladas a ventas que, por su naturaleza no dan lugar a la emisión de facturas, el vendedor deberá entregar al adquirente un comprobante en el que conste el impuesto causado en la operación.

La Administración Tributaria podrá sustituir la utilización de las facturas en los

términos previstos en esta Ley, por el uso de sistemas, máquinas o equipos que garanticen la inviolabilidad de los registros fiscales, así como establecer las características, requisitos y especificaciones que los mismos deberán cumplir.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá establecer regímenes simplificados de facturación para aquellos casos en que la emisión de facturas en los términos de esta Ley, pueda dificultar el desarrollo eficiente de la actividad, en virtud del volumen de las operaciones del contribuyente.

En toda venta de bienes o prestaciones a no contribuyentes del impuesto, incluyendo aquellas no sujetas o exentas, se deberán emitir facturas, documentos equivalentes o comprobantes, los cuales no originan derecho a crédito fiscal. Las características de dichos documentos serán establecidas por la Administración tributaria, tomando en consideración la naturaleza de la operación respectiva”.

Artículo 55: “Los contribuyentes deberán emitir sus correspondientes facturas en las oportunidades siguientes:

1. En los casos de ventas de bienes muebles corporales, en el mismo momento cuando se efectúe la entrega de los bienes muebles.
2. En la prestación de servicios, a más tardar dentro del período tributario en que el contribuyente perciba la remuneración o contraprestación, cuando le sea abonada en cuenta o se ponga ésta a su disposición.

Cuando las facturas no se emitan en el momento de efectuarse la entrega de los bienes muebles, los vendedores deberán emitir y entregar al comprador en esa oportunidad, una orden de entrega o guía de despacho que ha de contener las especificaciones exigidas por las normas que al respecto establezca la Administración Tributaria. La factura que se emita posteriormente deberá hacer referencia a la orden de entrega o guía de despacho”.

Artículo 57: “La Administración Tributaria dictará las normas en que se establezcan los requisitos, formalidades y especificaciones que deben cumplirse en la impresión y emisión de las facturas, y demás documentos que se generen conforme a lo previsto en esta Ley.

En todo caso, la factura o documento de que se trate deberá contener como mínimo los requisitos que se enumeran a continuación:

1. Numeración consecutiva y única de la factura o documento de que se trate. Si el contribuyente desarrolla actividades en más de un establecimiento o sucursal, debe emitir las facturas con numeración consecutiva y única por cada establecimiento o sucursal. Los agentes de retención a que se refiere el artículo 11 de esta Ley, emplearán una numeración distinta a la utilizada para emitir los documentos propios de sus actividades.
2. Número de Control consecutivo y único por cada documento impreso, que se inicie con la frase “N° de Control...”. Este número no estará relacionado con el número de facturación previsto en el numeral anterior, salvo que el contribuyente así lo disponga. Si el contribuyente desarrolla actividades en más de un establecimiento o sucursal, debe emitir las facturas con numeración consecutiva única por cada establecimiento o sucursal. Si el contribuyente solicita la impresión de documentos en original y copias, tanto el original como sus respectivas copias deberán contener el mismo Número de Control. El orden de los documentos con el Número de control 01, pudiendo el contribuyente repetir la numeración cuando ésta supere los ocho (8) dígitos.
3. Nombre completo y domicilio fiscal del emisor, si se trata de una persona natural; o denominación o razón social y domicilio fiscal, si el emisor es una persona jurídica, comunidad, sociedad de hecho o irregular, consorcio u otro ente jurídico o económico.
4. Número de inscripción del emisor en el Registro de Información Fiscal (RIF) y Número de Identificación Tributaria (NIT), en caso de poseer este último.

5. Nombre completo del adquirente del bien o receptor del servicio, Registro de Información Fiscal (RIF) y Número de Identificación Tributaria (NIT), en caso de poseer éste último.
6. Especificación del monto del impuesto según la alícuota aplicable, en forma separada del precio o remuneración de la operación.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos precedentes ocasionara que el impuesto incluido en el documento no genere crédito fiscal. Tampoco se generará crédito fiscal cuando la factura o documento no esté elaborado por una imprenta autorizada, si ello es exigido por las normas sub-legales que desarrollan esta Ley; o cuando el formato preimpreso no contenga los requisitos previstos en los numerales 1, 2, 3 y 4 de este artículo. El Reglamento podrá exigir el cumplimiento de otros requisitos para la generación del crédito fiscal. En todo caso, el incumplimiento de cualquier otro requisito distintos a los aquí previstos, no impedirá la generación del crédito fiscal, sin perjuicio de las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario por el incumplimiento de deberes formales.

La Administración Tributaria dictará las normas para asegurar el cumplimiento de la emisión y entrega de las facturas y demás documentos por parte de los sujetos pasivos de este impuesto, tales como la obligación de los adquirentes de los bienes y receptores de los servicios de exigir las facturas y demás documentos, en los supuestos previstos en esta Ley, en el Reglamento y en las demás disposiciones sub-legales que la desarrollen. A los fines de control fiscal la Administración Tributaria podrá igualmente establecer mecanismos de incentivos para que los no contribuyentes exijan la entrega de las facturas y demás documentos por parte de los sujetos pasivos.

Parágrafo Primero: La Administración Tributaria podrá establecer normas tendentes a regular la corrección de los errores materiales en que se hubiesen podido incurrir los contribuyentes al momento de emitir las facturas y cualquier otro documento equivalente que las sustituyan...omissis...

Parágrafo Tercero: En las operaciones de ventas de exportación de bienes muebles corporales y de exportación de servicios, no se exigirán a los contribuyentes el cumplimiento de los requisitos, formalidades y especificaciones, a que se contrae el encabezamiento de este artículo para la impresión y emisión de las facturas y de los documentos equivalentes que las sustituyan”.

**Reglamento General del Decreto con Rango y Fuerza de Ley que
establece el Impuesto al Valor Agregado -Gaceta Oficial N° 5.363 Ext. De
fecha 12/07/1999**

El Título V Emisión de Documentos y Registros Contables, Capítulo I desarrolla las normas concernientes a la emisión de Documentos en los siguientes artículos: Artículo 62: “Las facturas deberán emitirse por duplicado. El original deberá ser entregado al adquirente del bien o receptor del servicio y el duplicado quedará en poder del vendedor del bien o del prestador del servicio. Tales documentos deberán indicar el destinatario”.

Artículo 63: “El Ministerio de Hacienda, mediante Resolución, dictará las normas que establezcan los requisitos, formalidades y especificaciones técnicas que deben cumplirse en la impresión y emisión de las facturas, en los otros documentos equivalentes que la sustituyan, en las órdenes de entrega o guías de despacho y en las notas de crédito o débito.

Parágrafo Único: Igualmente el Ministerio de Hacienda en dicha Resolución establecerá los requisitos, formalidades y especificaciones técnicas que deberán cumplir las imprentas, a los fines de obtener la autorización para la impresión de los documentos previstos en este artículo”.

Artículo 64: “La Administración tributaria podrá simplificar los requisitos exigidos en la impresión y emisión de las facturas y comprobantes de ventas de bienes y prestaciones de servicios, tomando en consideración las características de los contribuyentes y de las operaciones que se realicen con los adquirentes de tales bienes y servicios, siempre que no se afecte el correcto control, la fiscalización y la recaudación del impuesto”.

**Providencia Administrativa N° SNAT/2008-0257 que Establece las
Normas Generales de Emisión de Facturas y Otros Documentos Gaceta
Oficial N° 38.997 del 19/08/2008**

El Capítulo III de los Documentos, Sección I de las Facturas, señala los requisitos que deben cumplir los contribuyentes Ordinarios del Impuesto al Valor Agregado, que emitan su facturación a través de formatos o formas libres. Esta normativa es una de las principales que deben tomarse en cuenta para el análisis del problema planteado.

Artículo 13: “Las Facturas emitidas sobre formatos o formas libres, por los contribuyentes ordinarios del Impuesto al Valor Agregado, deben cumplir los siguientes requisitos:

1. Contener la denominación de "Factura".
2. Numeración consecutiva y única.
3. Número de Control preimpreso.
4. Total de los Números de Control asignados, expresado de la siguiente manera "desde el N°... Hasta el N°...".
5. Nombre y Apellido o razón social, domicilio fiscal y número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) del emisor.
6. Fecha de emisión constituida por ocho (8) dígitos.

7. Nombre y Apellido o razón social y Número de Registro Único Información Fiscal (RIF), del adquirente del bien o receptor del servicio. Podrá prescindirse del Número de Registro Único Información Fiscal (RIF), cuando se trate de personas naturales que no requieran la factura a efectos tributarios, en cuyo caso deberá expresarse, como mínimo, el número de cédula de identidad o pasaporte, del adquirente o receptor.
8. Descripción de la venta del bien o de la prestación del servicio, con indicación de la cantidad y monto. Podrá omitirse la cantidad en aquellas prestaciones de servicio que por sus características ésta no pueda expresarse. Si se trata de un bien o servicio exento, exonerado o no gravado con el Impuesto al Valor Agregado, deberá aparecer al lado de la descripción o de su precio, el carácter E separado por un espacio en blanco y entre paréntesis según el siguiente formato: (E).
9. En los casos que se carguen o cobren conceptos en adición al precio o remuneración convenidos o se realicen descuentos, bonificaciones, anulaciones y cualquier otro ajuste al precio, deberá indicarse la descripción y valor de los últimos.
10. Especificación del monto total de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, discriminada según la alícuota, indicando el porcentaje aplicable, así como la especificación del monto total exento o exonerado.
11. Especificación del monto total del Impuesto al Valor Agregado, discriminado según la alícuota indicando el porcentaje aplicable.
12. Indicación del valor total de la venta de los bienes o de la prestación del servicio o de la suma de ambos, si corresponde.
13. Contener la frase “sin derecho a crédito fiscal”, cuando se trate de las copias de las facturas.
14. En los casos de operaciones gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, cuya contraprestación haya sido expresada en moneda extranjera, equivalente a la cantidad correspondiente en moneda nacional, deberán constar ambas cantidades en la factura, con indicación del monto total y

del tipo de cambio aplicable.

15. Razón social y el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), de la imprenta autorizada, así como la nomenclatura y fecha de la Providencia Administrativa de autorización.
16. Fecha de elaboración por la imprenta autorizada, constituida por ocho (8) dígitos.”.

La Sección II del Anterior Capítulo señala el procedimiento a seguir con las órdenes de entrega o guía de despacho, las cuales se consideran soportes de operaciones relacionadas con hechos imponible sujetos al Impuesto al Valor Agregado: Artículo 20: “Las ordenes de entrega o guías de despacho deben emitirse únicamente para amparar el traslado de bienes muebles que no representen ventas. En los casos en que la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado disponga la posibilidad de amparar operaciones de ventas mediante órdenes de entrega o guías de despacho, la respectiva factura deberá emitirse dentro del mismo período de imposición, haciendo referencia a la orden de entrega o guía de despacho que soportó la entrega de bienes, excepto para las facturas impresas a través de máquinas fiscales.”.

Artículo 21: “El original y las copias de las órdenes de entrega o guías de despacho que se emitan, deben contener los enunciados “Orden de Entrega” o “Guía de Despacho”, los requisitos indicados en los numerales 2, 3, 4, 5, 6, 15 y 16 del artículo 13 de esta Providencia y la expresión “sin derecho a crédito fiscal”. Cuando las órdenes de entrega o guías de despacho sean elaboradas por entes públicos nacionales, en los términos y condiciones que establezca la normativa aplicable, no se requerirá el cumplimiento de los requisitos previstos en los numerales 3, 4, 15 y 16 del artículo 13 de esta Providencia.

En las órdenes o guías deben detallarse los bienes que se trasladan, señalando la capacidad, peso o volumen, descripción, características y su precio. En los traslados

que no representen ventas puede omitirse el precio, indicándose el motivo, tal como: reparación, traslado a depósitos, almacenes o bodegas de otros o del propio emisor contribuyente, traslado para su distribución u otras causas.

Igualmente, debe indicarse el nombre y apellido o razón social y el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) del receptor de los bienes, o, en su caso, del mismo emisor...omissis...”.

La Sección III del Capítulo III de las Notas de Débito y de Crédito, señala los requisitos que deben contener tales documentos en caso de ser emitidos por contribuyentes ordinarios del Impuesto al Valor Agregado: Artículo 22: “Las notas de débito o de crédito deben emitirse en el caso de ventas de bienes o prestaciones de servicios que quedaren sin efecto parcial o totalmente u originaren un ajuste, por cualquier causa, y por las cuales se otorgaron facturas.

El original y las copias de las notas de débito y de crédito, deben contener el enunciado: “Nota de Débito” o “Nota de Crédito”.

Artículo 23: “Las notas de débito y de crédito emitidas a través de los medios señalados en los numerales 1 y 2 del artículo 6 de esta Providencia, deben cumplir con los requisitos previstos en el artículo 13 o en el artículo 15 de esta Providencia, según sea el caso, con excepción de lo establecido en el numeral 1 de los referidos artículos. Igualmente, deben hacer referencia a la fecha, número y monto de la factura que soportó la operación.

La Sección IV de las Disposiciones Comunes establece una serie de normas que inciden de igual modo en los formatos de las facturas y son de cumplimiento irrestricto: Artículo 25: “Las facturas y otros documentos emitidos conforme a lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 6 o numeral 6 del artículo 11 de esta

Providencia en distintas áreas de un mismo establecimiento, en mas de un establecimiento o sucursal o fuera del establecimiento, deben emitirse con una numeración consecutiva y única, precedida de la palabra “serie”, seguida de caracteres que la identifiquen y diferencien unas de otras.”.

Artículo 26:”Las facturas y otros documentos emitidos conforme a lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 6 o numeral 6 del artículo 11 de ésta Providencia en distintas áreas de un mismo establecimiento, en más de un establecimiento o sucursal, siempre que el emisor carezca de un sistema computarizado o automatizado de facturación centralizado, deben emitirse con una numeración consecutiva y única precedida de la palabra “serie” seguida de caracteres que la identifiquen y diferencien unas de otras. En todo caso, la palabra “serie”, los caracteres que la identifican y el número debe imprimirlo el sistema computarizado o automatizado utilizado para la emisión de facturas y otros documentos.”.

Artículo 27: “En los casos que se emitan facturas y otros documentos sobre formas libres elaboradas por imprentas autorizadas, el emisor puede fraccionar dichas formas y distribuirlas entre las distintas áreas de emisión.”.

Artículo 32: “Las facturas y otros documentos emitidos sobre formatos y formas libres deben ser de una página, con una longitud mínima de ocho (8) centímetros.

Cuando las operaciones realizadas no puedan reflejarse en una sola página, se emitirán tantas facturas como sean necesarias, con un número de factura distinto para cada una. Tal prohibición se aplicará igualmente para el resto de los documentos regulados en esta Providencia.”.

Podrá reflejarse, exclusivamente, en el reverso de la factura la siguiente información: (a) Nombre y apellido o razón social, domicilio fiscal y número de

Registro Único de Información Fiscal (RIF) del emisor. (b) La razón social y el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) de la imprenta autorizada. (c) Número y fecha de la Providencia Administrativa de autorización para la elaboración de documentos otorgado por la imprenta. (d) Los Números de Control asignados por la impresora expresados de la siguiente manera desde el N°...hasta el N°...”. (e) La fecha de elaboración del formato o la forma libre.

Decreto N° 5.770, mediante el cual se exoneran del pago del Impuesto al Valor Agregado, las ventas de bienes muebles o prestaciones de servicios que en él se especifiquen. Gaceta Oficial N° 38.839 del 27/12/2007.

Al eliminarse de la Ley del Impuesto al Valor Agregado la base de exención, todas las personas que realicen actividades que enmarquen hechos imponible son contribuyentes ordinarios, en consecuencia, este Decreto indica la condición para que se considere a una persona contribuyente formal u ordinario: Artículo 1: ”Se exoneran del pago del Impuesto al Valor Agregado, las ventas de bienes muebles o prestaciones de servicios efectuadas por las empresas, comercios, prestadores de servicios y demás personas, naturales o jurídicas, y entidades sin personalidad jurídica, que realicen operaciones por un monto igual o inferior al equivalente a tres mil Unidades Tributarias (3.000 UT) en el año calendario inmediato anterior a la publicación de este Decreto en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela”.

De igual forma el Decreto establece condiciones para el disfrute de dicho beneficio al indicar en el artículo 3 una serie de supuestos bajo los cuales la exoneración no aplica: Artículo 3: “La presente exoneración, no es extensible a la persona o entidad que a partir de la entrada en vigencia de este Decreto en cuadro en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Califique en cualquier momento como contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, incluso en los casos en que haya perdido la

- exoneración en los términos previstos en el artículo de este Decreto.
2. Refleje en sus cuentas bancarias débitos o créditos iguales o superiores al equivalente a tres mil unidades tributarias (3.000 U.T.) en un año calendario, salvo que pueda comprobar que el excedente es producto de la venta de bienes de uso particular no vinculados con su actividad económica.
 3. No efectúe las cotizaciones correspondientes a la seguridad social de sus empleados.
 4. Venda bienes o preste servicios distintos al suministro de comida o bebida, a entes públicos o a personas jurídicas que hayan sido calificados como sujetos pasivos especiales, designados como agentes de retención o percepción del impuesto al valor agregado.

La persona o entidad que al momento de entrada en vigencia de este Decreto califique como contribuyente ordinario del impuesto al valor agregado, no disfrutará de esta exoneración aún cuando en años posteriores realice operaciones por un monto inferior o igual a la base mínima prevista en el artículo 1 de este Decreto.”.

Es de aclarar que los sujetos o entidades que cumplan las condiciones de ley establecidas en el mencionado Decreto, se considerarán a efectos tributarios como contribuyentes formales, de acuerdo a lo señalado en el artículo 4 ejusdem: Artículo 4: “El beneficiario de esta exoneración se considera contribuyente formal en los términos previstos en el artículo 8 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, debiendo cumplir con los deberes atribuidos a tal categoría de contribuyentes.”.

Por otra parte el artículo 7 ejusdem, indica el supuesto mediante el cual se pierde el beneficio de exoneración establecido en el Decreto N° 5.770: Artículo 7: “El beneficiario de esta exoneración que durante un año calendario supere la base mínima prevista en el artículo 1 de este Decreto, pasará a ser contribuyente ordinario del impuesto al valor agregado a partir del 01 de enero del año inmediato siguiente, salvo

que la totalidad de sus operaciones se encuentren exentas o exoneradas conforme a lo dispuesto en la ley que establece el Impuesto al Valor Agregado o en otros decretos de exoneración, según corresponda.

También perderá la exoneración el beneficiario a quien el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) imponga sanción, por el incumplimiento de los deberes a que estén obligados conforme a la normativa que rige a los contribuyentes formales, siempre que se trate de los siguientes supuestos:

1. No emitir o entregar facturas u otros documentos.
2. No llevar libros o registros especiales.
3. No presentar declaraciones.

Igualmente quedarán excluidos del beneficio de exoneración, quienes no cumplan con los parámetros fijados en los artículos 5 y 6 del presente Decreto, así como lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario y otras normas tributarias.”.

Así mismo el artículo 10 de dicho Decreto señala la obligación que deben asumir los sujetos o entidades que a partir de la entrada en vigencia de este Decreto pasan a ser contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado: Artículo 10: “A partir de la entrada en vigencia de este Decreto queda derogado el Decreto N° 2.133 del 15 de noviembre de 2002, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.751 de la misma fecha.

La persona o entidad que pase a ser contribuyente ordinario del impuesto al valor agregado como consecuencia de la derogatoria prevista en el encabezamiento de este artículo, deberá cumplir con las obligaciones materiales y formales inherentes a tal condición a partir del 01 de febrero de 2008.”.

Providencia N° 1.677 sobre las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes formales del Impuesto al Valor Agregado Providencia N° 1748 Gaceta Oficial N° 37.677 del 25/04/2003 la cual subsano errores cometidos pero mantuvo el número y fecha de la anterior

Esta Providencia indica los requisitos de facturación que deben cumplir los contribuyentes formales: Artículo 1: Los contribuyentes formales deberán dar cumplimiento a las disposiciones de esta Providencia, sin perjuicio de las demás obligaciones establecidas en otras normas para la concesión o disfrute del respectivo beneficio fiscal, cuando corresponda.

A los fines de esta Providencia se entiende por contribuyentes formales, los sujetos que realicen exclusivamente actividades u operaciones exentas o exoneradas del Impuesto al Valor Agregado”.

Artículo 3: “Los contribuyentes formales deberán emitir documentos que soporten las operaciones de venta o prestaciones de servicio por duplicado, cumpliendo con los requisitos que a continuación se especifican: (a) Numeración consecutiva y única del documento. (b) Contener la especificación "contribuyente formal". (c) Identificación del contribuyente emisor, indicando su nombre en caso de ser persona natural, o su denominación comercial o razón social y domicilio fiscal. (d) Número de Inscripción del emisor en el Registro de Información Fiscal (RIF). (e) Número de Inscripción en el Registro de Información Fiscal (RIF) del adquirente del bien o receptor del servicio. (f) Fecha de emisión del documento. (g) Descripción de la venta del bien o de la prestación del servicio, con indicación de la cantidad, precio unitario, valor total de la venta o la prestación del servicio, o de la suma de ambos, si corresponde. (h) Indicación del valor total de la venta de los bienes o de la prestación del servicio”.

Prescendencia de Requisitos de Facturación

El siguiente artículo permite la omisión de ciertos requisitos de facturación siempre que se cumplan los extremos de ley en él establecidos: Artículo 4: “Los contribuyentes formales podrán prescindir de reflejar en los documentos la descripción de la operación y lo establecido en el literal e) del artículo 3, cuando el adquirente del bien o receptor de servicios sea una persona natural, salvo que éste requiera su inclusión”.

Dispensa del Cumplimiento de las Obligaciones

El artículo 11 permite la omisión de prácticamente todos los requisitos de facturación, siempre que se den los supuestos siguientes: Artículo 11: “A los efectos del cumplimiento de los deberes establecidos en la presente providencia, los contribuyentes formales que a continuación se mencionan, sólo deberán cumplir con la inscripción a que hace referencia el artículo 2 de esta providencia, quedando excluidos del cumplimiento de cualquier otro deber previsto para los contribuyentes ordinarios:

1. Prestadores de servicio de transporte público nacional de personas por vía terrestre.
2. Prestadores de servicios médico-asistenciales y odontológicos, de cirugía y hospitalización, suministrados por entes públicos e instituciones sin fines de lucro, en los términos previstos en el numeral 5 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado.
3. Los parques nacionales, zoológicos, museos, centros culturales e instituciones similares, cuando se trate de entes sin fines de lucro exentos del Impuesto Sobre la Renta.

4. Los Institutos Educativos públicos inscritos o registrados en los Ministerios de Educación, Cultura y Deportes, y de Educación Superior.
5. Los prestadores de servicios de hospedaje, alimentación y sus accesorios, a estudiantes, ancianos, personas con discapacidad, excepcionales o enfermas, cuando sean prestados dentro de una institución destinada exclusivamente a servir a estos usuarios, siempre que estén exentos del impuesto sobre la Renta”.

**Ley de Impuesto sobre la Renta -Gaceta Oficial N° 5.566 Extraordinario,
del 28/12/2001**

A partir de la última reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta se armonizó la normativa relativa a la materia tributaria al exigir que los requisitos de facturación establecidos para el Impuesto al Valor Agregado deben asimilarse para los soportes de gastos requeridos según el Impuesto sobre la Renta: Artículo 92: “Los emisores de comprobantes de ventas o de prestación de servicios realizados en el país, deberán cumplir con los requisitos de facturación establecidos por la Administración Tributaria, incluyendo en los mismos su Número de Registro de Información Fiscal. A todos los efectos previstos en esta Ley, sólo se aceptarán estos comprobantes como prueba de haberse efectuado el desembolso, cuando aparezca en ellos el Número de Registro de Información Fiscal del emisor y sean emitidos de acuerdo a la normativa sobre facturación establecida por la Administración Tributaria”.

Decreto N° 2.507 Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta
Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario de fecha 24/09/2003

Título V, de las Facultades de la Administración Tributaria y de las Normas de Control Fiscal, Capítulo I de la Facturación.

Aún cuando este Reglamento desarrolla disposiciones relativas a otro Impuesto como lo es el que grava la Renta, sin embargo, en cuanto a requisitos de facturación regidos por la Ley del Impuesto al Valor Agregado ambas leyes se han integrado incluso en cuanto a las sanciones a aplicar: Artículo 175: “Los contribuyentes y responsables a que se refiere el artículo 7° de la Ley, que emitan facturas u otros documentos equivalentes que autorice la Administración tributaria, órdenes de entrega o guías de Despacho, notas de crédito, notas de débito, soportes o comprobantes, relacionados con la ejecución de operaciones correspondiente a la actividad del contribuyente, deberán cumplir con las disposiciones vigentes establecidas por la Administración Tributaria sobre la Impresión y Emisión de Facturas en materia de Impuesto al Valor Agregado y las demás disposiciones que a tal efecto ésta dicte. Los ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes serán sancionados de acuerdo a la normativa prevista en el Código Orgánico Tributario”.

El siguiente artículo establece para la deducibilidad del gasto a efectos del Impuesto sobre la Renta los soportes que respalden tales gastos cumplan con los requisitos de facturación establecidos de acuerdo a la normativa del Impuesto al Valor Agregado: Artículo 176: “Sin perjuicio de lo establecido en la Ley y este Reglamento en cuanto a los ingresos, costos y deducciones de fuente extraterritorial, así como de las normas que se establezcan en el régimen simplificado de tributación, para el cálculo de los enriquecimientos de fuente territorial, sólo se aceptarán los desgravámenes y deducciones que se realicen dentro del territorio nacional

soportados por los documentos a que se refiere el tercer párrafo del artículo 4° de este Reglamento, cuando sean emitidos de acuerdo a la normativa sobre facturación vigente a la que hace referencia el artículo anterior”.

Código Orgánico Tributario Gaceta Oficial N° 37.305 del 17/10/2001

El Capítulo II, Parte Especial, Sección Primera de los Ilícitos Formales señala en el siguiente artículo las sanciones a las cuales están sometidos los contribuyentes que no cumplan los requisitos de facturación establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado: Artículo 101: “Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes:...omissis...

1. Emitir facturas u otros documentos obligatorios con prescindencia total o parcial de los requisitos y características exigidos por las normas tributarias.
2. Emitir facturas u otros documentos obligatorios a través de máquinas fiscales, sistemas de facturación electrónica u otros medios tecnológicos, que no reúnan los requisitos exigidos por las normas tributarias...omissis...

Quien incurra en los ilícitos descritos en los numerales 2, 3 y 4 será sancionado con una multa de una unidad tributaria (1 U.T.) por cada factura, comprobante o documento emitido hasta un máximo de ciento cincuenta unidades tributarias (150 U.T.) por cada período, si fuere el caso”.

Variables

En términos generales una variable se define como aquella cualidad o característica que se puede medir.

Aspecto o dimensión de un fenómeno que tiene como característica la capacidad de asumir distintos valores ya sea cuantitativa o cualitativamente.

A continuación se presenta un cuadro de las variables de tipo cualitativo que se han determinado para la investigación a desarrollar:

Operacionalización de Variables

VARIABLE	DEFINICIÓN NOMINAL	DEFINICIÓN REAL (DIMENSIONES)	DEFINICIÓN OPERACIONAL (INDICADORES)
FACTORES QUE INFLUYEN EN EL CUMPLIMIENTO REAL DE LOS REQUISITOS DE FACTURACIÓN POR PARTE DE CONTRIBUYENTES FORMALES Y CONTRIBUYENTES ORDINARIOS	LOS REQUISITOS DE FACTURACIÓN FORMAN PARTE DE LA NORMATIVA LEGAL TRIBUTARIA ESTABLECIDA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A FIN DE EJERCER CONTROLES SOBRE OPERACIONES COMERCIALES	CONTROL Estricto EJERCIDO POR LA ADMÓN. TRIBUTARIA	FISCALIZACIONES CONTINUAS CLAUSURA/CIERRES
		FALTA DE CONOCIMIENTO DE NORMATIVA LEGAL	AUSENCIA DE PRONUNCIAMIENTOS FORMALES DIVULGACIÓN PÚBLICA DE LEYES CULTURA TRIBUTARIA
		INTENCIONES FRAUDULENTAS	INDIFERENCIA ANTE EXIGENCIAS LEGALES ELUSIÓN/EVASIÓN
		CAUSAS PSICOLÓGICAS	AVERSIÓN AL CUMPLIMIENTO LEGAL
		CAUSAS POLÍTICAS	INCONFORMIDAD CON POLÍTICAS TRIBUTARIAS DEL GOBIERNO OPOSICIÓN
		CAUSAS ORGANIZATIVAS	FALTA CONTROL INTERNO

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Es el conjunto de acciones destinadas a analizar el fondo del problema planteado, a través de procedimientos específicos que incluyen la observación y recolección de datos, determinando la forma como se realizará el estudio. Se trata de hacer operativos los conceptos y problema que se ha planteado.

Al respecto Carlos Sabino (1992: pág.118) señala: “En cuanto a los elementos que es necesario operacionalizar pueden dividirse en campos que requieren un tratamiento diferenciado por su propia naturaleza: el universo y las variables”.

El Marco teórico surge por el problema de investigación y el contenido encontrado.

Tipo de Investigación

Se refiere al conjunto de características diferenciales de una investigación con respecto a otra por su naturaleza y por su metodología y la técnica aplicada al proceso de la búsqueda de la verdad.

Al respecto la mayoría de los diccionarios especializados establecen como clasificaciones más comunes las siguientes:

- Investigación Histórica
- Investigación Descriptiva
- Investigación Experimental

La investigación que se pretende desarrollar es descriptiva, ya que de acuerdo a la definición de Arias (1999:48) “La investigación descriptiva, consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno o un grupo con el fin de establecer su estructura o comportamiento”, es decir, se ubica en el nivel descriptivo y se apoya en fuentes bibliográficas y técnicas exploratorias.

Diseño de Investigación

Se refiere a la estrategia utilizada; la presente investigación es de tipo Descriptiva Documental, ya que consiste primordialmente en la presentación selectiva de lo que expertos en la materia ya han dicho o escrito sobre un tema determinado. Además, puede presentar la posible conexión de ideas entre varios autores y las ideas del investigador. Su preparación requiere que se reúna, interprete, evalúe y reporte datos e ideas en forma imparcial, honesta y clara.

Hay dos tipos de investigación documental: argumentativa e informativa.

Esta investigación es informativa (expositiva) ya que es básicamente una panorámica acerca de la información relevante de diversas fuentes confiables sobre un tema específico, sin tratar de aprobar u objetar alguna idea o postura. Toda la información presentada se basa en lo que se ha encontrado en las fuentes. La contribución del estudiante radica en analizar y seleccionar de esta información aquello que es relevante para su investigación. Por último, se necesita organizar la información para cubrir todo el tema, sintetizar las ideas y después presentarlas en un

reporte final que, a la vez, sea fluido y esté claramente escrito.

Técnicas de Recolección de Datos e Instrumentos Utilizados

Las Técnicas de recolección de datos constituyen los lineamientos para obtener la información necesaria y dar respuesta a las interrogantes en estudio.

Se refiere a los recursos de que pueda valerse el investigador para acercarse a los fenómenos o situaciones y obtener información de los mismos.

A través de estas técnicas se pueden resumir los aportes del marco teórico.

En tanto que las técnicas se refieren a la manera como se va a obtener la información, los instrumentos son los medios materiales para obtener y archivar tal información.

En este caso en particular la búsqueda de información se va a realizar aplicando las técnicas e instrumentos que se señalan a continuación:

Técnicas

- Lectura
- Observación de fuentes documentales
- Análisis de contenido
- Subrayado, resumen (simple y analítico)
- Citas y notas

Instrumentos

- Obras generales de referencia
- Enciclopedias en línea o en CD-Rom
- Libros
- Bancos de información en línea del tema
- Normativa legal relacionada (leyes, reglamentos, providencias)
- Boletines, Informaciones y comunicados del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)
- Revistas especializadas
- Material de apoyo de cursos realizados
- Publicaciones periódicas

Técnicas de Procesamiento de Datos

Implica la forma como se va a ordenar y presentar los resultados obtenidos con los instrumentos aplicados. Debe hacerse en forma inteligible ya que indica cómo se va a organizar la información.

En la investigación propuesta se va a utilizar datos verbales, dado que se trata de una Investigación Documental y requiere de Técnicas Lógicas como Deducción, Inducción, Análisis, Síntesis.

Como consecuencia de que las fuentes básicas son legales, no es necesaria la aplicación de paquetes estadísticos.

La interpretación de los datos se apoya en los Antecedentes y las Bases

Teóricas del proyecto.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

Los resultados arrojados en base a la investigación teórica y práctica desarrollada indican lo siguiente respecto de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado:

En cuanto a la obligatoriedad en el cumplimiento de requisitos de facturación

- Resistencia al cambio en cuanto a nuevos deberes y obligaciones tributarias.
- Negligencia en cuanto a aplicación de todos los requisitos de facturación establecidos en la normativa tributaria.

En cuanto a la posibilidad de no aplicar ciertos requisitos de facturación dependiendo del tipo de bien vendido

- Existe resistencia a incluir todos los requisitos señalados en la normativa bajo la salvedad de que no se aplican los mismos, verbi gracia, guía de despacho, cuando se trata de empresas de servicios, se rehúsan a incluir tal requisitos dentro del formato de la factura.

En cuanto al esclarecimiento de las dudas referentes al cumplimiento de los deberes relacionados a requisitos de facturación

- Renuencia a informarse en cuanto a actualizaciones de normas tributarias relacionadas con los deberes de facturación.
- Negligencia en cuanto a solicitar información o asesoramiento a personas especializadas en la materia (contadores, abogados).

En cuanto a la identificación de las debilidades que presentan las facturas en relación al cumplimiento de requisitos de facturación

- Tolerancia hacia el incumplimiento de obligaciones tributarias relacionadas con los deberes de facturación, por parte de empleados administrativos.
- Ignorancia en cuanto al conocimiento de la normativa aplicable en materia de facturación.

En cuanto a las causas o factores externos que influyen en los criterios asumidos por los contribuyentes para la elaboración de las facturas o documentos equivalentes

- Resistencia a consultar dudas ante organismos encargados de la materia Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)
- Presunción de negligencia por parte de los funcionarios de Organismos Públicos.

- Falta de tiempo para documentarse sobre la materia.
- La costumbre se convierte en procedimiento de aplicación, ya que, en tiempos anteriores no se aplicaba la supervisión tan fuerte por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), y en consecuencia no se cumplían las pocas normas que sobre facturación existían.

CONCLUSIONES

La situación presentada en cuanto a cumplimiento de requisitos de facturación, ha sido un tema de difícil tratamiento, dada la posición de las dos partes involucradas en el mismo, por una parte los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, renuentes a asumir multas y sanciones y por otra el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), como institución encargada de la revisión del cumplimiento de estos requisitos.

La resistencia por parte de los contribuyentes al cumplimiento cabal de los requisitos de facturación se ha debido en gran parte por negligencia en la obtención de información veraz y oportuna.

Aunado al temor a quedar al descubierto ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en caso de acudir a este Organismo para esclarecer dudas sobre procedimientos tributarios.

Debe tenerse en cuenta así mismo, que el Organismo Fiscalizador ha implementado medidas coercitivas fuertes con empresas de dominio público, que hacen temer la supervisión inmediata del mismo.

Actualmente el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) a través de su Unidad de Asistencia al Contribuyente, promueve charlas, foros a los cuales se invita de manera pública a contribuyentes y relacionados, a los fines de que se informen debidamente en cuanto a los cambios y actualizaciones en materia tributaria.

De igual forma la nueva normativa sobre facturación ha sido modificada obligando a una serie de contribuyentes a usar maquina fiscal, de acuerdo a

determinadas operaciones que realicen.

Tal situación ha suavizado un poco el cumplimiento de requisitos de facturación, para estos contribuyentes, ya que la maquina fiscal debe estar autorizada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y debe cumplir parámetro internos que se coligen con la aplicabilidad de la norma. Tales maquinas emiten facturas fiscales, las cuales cumplen los extremos legales.

Sin embargo, aquellos contribuyentes no obligados al uso de la maquina fiscal deben adherirse a los requisitos de facturación señalados y asumir el riesgo fiscal que su incumplimiento acarrea.

RECOMENDACIONES

Posible medidas efectivas que unifiquen los criterios de los contribuyentes a fin de evitar sanciones y multas respecto de los requisitos de facturación.

Por parte del Organismo Público encargado de la fiscalización y asistencia a contribuyentes del Impuesto Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT):

- Operativos de información sobre nuevas obligaciones tributarias, realizados de forma continua.
- Operativos de fiscalización continúa.
- Aplicación de fiscalizaciones y posteriores reparos en base a errores encontrados.

Por parte de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado:

- Concientización en cuanto a la importancia del cumplimiento de la normativa tributaria
- Disminución de riesgos fiscales multas y cierres a través del conocimiento de las sanciones en caso de inobservancia de la norma tributaria.
- Asesorarse con profesionales en la materia que orienten los procedimientos a seguir.
- Continúa evaluación y supervisión de los procedimientos aplicables en la empresa en materia de facturación, a los fines de su debido cumplimiento.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

Arias, F. (1999): El proyecto de investigación. Guía para su elaboración. (3ª. Ed.). Caracas: Episteme.

Sabino, C. (1992): El proceso de investigación. (2da. Ed.). Caracas: Panapo.

Fuentes de Tipo Legal

Constitución (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. 5453, marzo 3,2000.

Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (2006). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. 38.424, abril 26, 2006.

Reglamento General del Decreto con Rango y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. 5363, julio 12,1999.

Resolución 320 por la cual se dictan las Disposiciones Relacionadas con la Impresión y Emisión de Facturas y otros Documentos (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. 36.859,diciembre 29,1999.

Providencia N° 1677 sobre las obligaciones que deben cumplir los Contribuyentes Formales del Impuesto al Valor Agregado (2003). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. 37.677, abril 03,2003.

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

Ley de Impuesto sobre la Renta (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. 5.566, diciembre 28,2001.

Decreto N° 2.507 Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2003). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. 5.662, septiembre 24,2003.

Decreto 2133 (2002). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. 37.571, noviembre 15,2002.

Artículos y Boletines

Boletín Extraordinario N° 54. (2002). Consultores Gerenciales Moore Stephens contadores públicos colegiados.

Análisis Jurídico Tributario. Incidencias Fiscales en materia de facturación. ((2005). Publicación Conjunta de Alcaraz Cabrera Vásquez y de KPMG

Documentos Oficiales

Portal Fiscal del SENIAT (2003): “Aviso suspensión del IVA en Servicios Médicos”.

Portal Fiscal del SENIAT (2006): “SENIAT elimina el Número de Identificación Tributaria (NIT)”.

Tríptico emitido por el SENIAT (2005): “Contribuyentes Formales y Ordinarios del IVA y requisitos de facturación”.

Jurisprudencia

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Caso Cervecería Polar del Centro C.A. Expediente N° 2004-0592.

Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario. Sentencia N° 754 del 09-12-2005.

Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario. Sentencia de fecha 14-12-2005.

DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

Las definiciones que a continuación se exponen se refieren a términos relacionados con la materia tributaria objeto de análisis; las mismas tienen como finalidad aclarar conceptos y expresiones técnicas comunes al ámbito fiscal y por ende desconocidas en otros campos del saber.

Aún cuando las mismas han sido transcritas siguiendo el orden alfabético no pretende ser en modo alguno un glosario de términos sino más bien una guía complementaria de algunos términos poco conocidos.

Acta de Reparo: Acta que se elabora al culminar una fiscalización en caso de que no se estimare correcta la situación tributaria del contribuyente.

Acta de Requerimiento: Acta elaborada por el funcionario fiscal, mediante la cual se solicitan los libros y documentos necesarios para realizar una fiscalización.

Actividades Exentas: En principio están sujetas a gravamen pero en virtud de su finalidad o circunstancias que concurren en el titular que las realiza quedan excluidas del Impuesto al Valor Agregado.

Actividades Sujetas: Inciden en el supuesto de hecho del Impuesto.

Administración Tributaria: Órgano competente del Ejecutivo Nacional para ejercer, entre otras, las funciones de recaudar tributos, intereses, sanciones y otros accesorios así como verificar, fiscalizar y determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Alícuota: Cantidad fija, porcentaje o escala de cantidades que sirven como base para la aplicación de un gravamen.

Base Imponible: Magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la Ley que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto a los efectos de la liquidación del impuesto.

Contribuyente: Sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho imponible.

Contribuyentes Especiales: Contribuyentes con características similares calificados y notificados por la Administración Tributaria como tales, sujetos a normas especiales en relación con el cumplimiento de sus deberes formales y el pago de sus tributos, en atención al índice de su tributación.

Contribuyentes Ocasionales: Sujetos que no califican como contribuyentes ordinarios, no obstante, de manera eventual u ocasional, pueden realizar operaciones gravadas, en cuyo caso estarán obligados a tributar como contribuyentes en esas operaciones específicas.

Crédito Fiscal: Monto en dinero a favor del contribuyente, en la determinación de la obligación tributaria, que éste puede deducir del débito fiscal para determinar el monto del dinero a pagar al fisco.

Cuota Tributaria: Cantidad a satisfacer al Fisco Nacional por un tributo.

Deberes Formales: Obligaciones impuestas por el Código orgánico Tributario o por otras normas tributarias a los contribuyentes.

Débito Fiscal: Obligación tributaria derivada de cada una de las operaciones gravadas. Se determina aplicando en cada caso la alícuota del impuesto sobre la

correspondiente base imponible.

Elusión Tributaria: Acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas.

Enterar: Pagar, abonar dinero. Acción de pagar los tributos ante las oficinas receptoras de fondos nacionales.

Evasión Fiscal: Acción u omisión dolosa, violatoria de las disposiciones tributarias, destinadas a reducir total o parcialmente la carga tributaria en provecho propio o de terceros.

Exención: Dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la ley.

Exoneración: Dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo, en los casos autorizados por la ley.

Factura: Documento que el vendedor le entrega al comprador y que acredita que ha realizado una compra por el importe reflejado en el mismo.

Fiscalización: Servicio de la Hacienda Pública Nacional, que comprende todas las medidas adoptadas para hacer cumplir las leyes y los reglamentos fiscales por los contribuyentes.

Gravamen: Carga u obligación que pesa sobre una persona o un bien.

Gravar: Establecer impuestos y gravámenes.

Hecho Imponible: Presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Ilícito Tributario: Toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias

Impuesto Indirecto: Impuesto susceptible de ser trasladado.

Impuesto: Obligación pecuniaria que el Estado, en virtud de su poder de imperio, exige a los ciudadanos, para la satisfacción de sus necesidades.

Multa: Pena o sanción de carácter pecuniario que se impone por haber realizado una infracción.

Obligación Tributaria: Obligación que surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la Ley.

Providencia de la Administración Tributaria: Acto administrativo emitido por la Administración Tributaria.

Registro de Información Fiscal (RIF): Registro destinado al control tributario de las personas naturales o jurídicas, las comunidades y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, susceptibles en razón de los bienes o actividades, de ser sujetos de impuestos.

Sanción: Pena o multa que se impone a una persona por el quebrantamiento de una ley o norma.

Unidad Tributaria: Medida de valor expresada en moneda de curso legal, creada por el Código Orgánico Tributario y modificable anualmente por la

Administración Tributaria.