



**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACION EN GERENCIA TRIBUTARIA**

**ESTRATEGIAS OPERATIVAS, EN MATERIA DE RETENCIÓN DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, PARA LOS CONTRIBUYENTES
ESPECIALES CON DOMICILIO FISCAL EN LOS SECTORES BARRIO
OBRERO, CENTRO Y LA CONCORDIA, DEL MUNICIPIO SAN
CRISTÓBAL**

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

**Autora: Lcda. Rosales D. Thais C.
C.I: 14.903.839
Tutor: MsC. Anaya, Carmen, C.
C.I: 5.687.824**

San Cristóbal, Junio de 2013.

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de Tutor del Trabajo de Grado presentado por la Lcda. Rosales Duque. Thais Carolina, C.I 14.903.839 para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria, cuyo título es: **ESTRATEGIAS OPERATIVAS, EN MATERIA DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, PARA LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES CON DOMICILIO FISCAL EN LOS SECTORES BARRIO OBRERO, CENTRO Y LA CONCORDIA, DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL.** Considero que el trabajo reúne los meritos suficientes para ser sometido a la evaluación correspondiente.

En la Ciudad de San Cristóbal, a los _____ días del mes de Junio de 2013.

MsC. Anaya, Carmen, C.
C.I.: 5.687.824

DEDICATORIA

A Dios Todo Poderoso

Por haberme permitido llegar hasta este momento y haberme dado salud para lograr mis objetivos, además de su infinita bondad y amor.

A Mi Hijo

Por ser el Regalo más hermoso que Dios nos ha dado. Fuente de entusiasmo y alegría inigualable.

A Mis Padres

Por ser el pilar fundamental en todo lo que soy, en toda mi educación, tanto académica, como de la vida, por su incondicional apoyo perfectamente mantenido a través del tiempo. Gracias por todo su Amor!.

A Mi Hermana

Por ser el ejemplo de una hermana mayor y de la cual aprendí el valor de la excelencia, constancia y dedicación por las cosas que nos proponemos.

A Mi Esposo

Por su amor, su compañía y especialmente por tu inagotable apoyo y motivación para la culminación de esta meta, hazla tuya también.

A la UCAT

Por ser mi casa de estudio por tantos años, contribuyendo en mi desarrollo personal y profesional.

Y finalmente a todos aquellos que me ayudaron en asesorías y dudas presentadas en la elaboración de la tesis, en especial a la MsC. Carmen Anaya, al Lcdo. José Gregorio González, y a la MsC. Ligia de Picado.

INDICE GENERAL

	PP
LISTA DE CUADROS	vi
LISTA DE GRÁFICOS	viii
RESUMEN	ix
INTRODUCCIÓN	
Justificación.....	1
Referente Teórico.....	2
Objetivos de la Investigación.....	5
<i>General</i>	5
<i>Específicos</i>	5
Preguntas de Investigación.....	6
Antecedentes de la Investigación.....	7
Modalidad de la Investigación.....	10
Tipo de Investigación.....	11
Diseño de la Investigación.....	11
Operacionalización de Variables.....	13
Población y Muestra.....	15
Técnicas e Instrumentos.....	17
Validación del Instrumento de Recolección de Datos.....	18
Confiabilidad del Instrumento.....	19
Procedimiento de Investigación.....	21
Presentación de Resultados.....	22
Definición de Términos Básicos.....	23
CAPÍTULOS	
I OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN MATERIA DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
De la Calificación como Sujetos Pasivos Especiales.....	28
Deberes Formales de los Sujetos Pasivos Especiales.....	30
Designación a los Sujetos Pasivos Especiales como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado.....	30
Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	34
II PROCEDIMIENTO APLICADO POR LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES PARA LA RETENCIÓN Y ENTERAMIENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)	
Medios Alternativos para la emisión de facturas en Caso de Averías de los Sistemas Computarizados.....	49
Procedimiento para Enterar el Impuesto Retenido.....	55

<i>Emisión del Comprobante de Retención.....</i>	56
--	----

III DEBILIDADES Y FORTALEZAS EN LOS PROCEDIMIENTOS APLICADOS POR LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES DEL SECTOR DE BARRIO OBRERO, CENTRO Y LA CONCORDIA DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL EN MATERIA DE RETENCIONES Y ENTERAMIENTO DEL IVA

Análisis de Resultados.....	61
Análisis DOFA.....	81
Matriz DOFA.....	82
Matriz de Impactos DOFA – Ponderado.....	83
Análisis DOFA.....	84
Diagrama de Vulnerabilidad.....	85
Diagnóstico.....	86

IV GRADOS DE RESPONSABILIDAD E IMPOSICIÓN DE LAS SANCIONES DISPUESTAS EN LA NORMA JURÍDICA APLICABLE EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO A LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES, EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES FORMALES EN MATERIA DE RETENCIÓN DEL IVA

<i>Sanciones y Penas Derivadas de la Responsabilidad.....</i>	92
<i>Los Cambios en el Sistema Sancionatorio.....</i>	93
<i>La Denominación del Tipo Punible.....</i>	95
<i>Ámbito de Aplicación.....</i>	96
<i>La Retroactividad de la Norma Penal.....</i>	97
<i>Clasificación de los Ilícitos y sus Sanciones.....</i>	104

V ESTRATEGIAS OPERATIVAS NECESARIAS PARA EL CUMPLIMIENTO EFECTIVO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN MATERIA DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES DEL SECTOR DE BARRIO OBRERO, CENTRO Y LA CONCORDIA DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL

Presentación de la Propuesta.....	123
Estrategia 1. Disminución del Riesgo Fiscal.....	125
Estrategia 2. Control interno tributario.....	126
Estrategia 3. Cultura Tributaria.....	129
Factibilidad de la Propuesta.....	130
<i>Factibilidad Institucional.....</i>	130
<i>Factibilidad Económica.....</i>	131

<i>Factibilidad Técnica Operativa</i>	131
CONCLUSIONES	132
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	137
ANEXOS	140

LISTA DE CUADROS

Cuadro	PP
1 Operacionalización de Variables.....	13
2 Distribución de la Población.....	15
3 Rango de Magnitud de Confiabilidad.....	21
4 Cambios efectuados por el SENIAT para los contribuyentes especiales en la nueva Providencia Administrativa 0071 con la derogada 0257.....	41
5 Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Conocimientos de la Normas Tributarias.....	61
6 Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Conocimientos de la Normas Tributarias.....	62
7 Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Conocimientos de la Normas Tributarias.....	63
8 Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Asistencia por Parte del SENIAT.....	64
9 Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Facturación.....	65
10 Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Procedimientos.....	66
11 Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Procedimientos.....	67
12 Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Procedimientos.....	68
13 Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Inducción al Personal.....	69
14 Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Inducción al Personal.....	70
15 Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Inducción al Personal.....	71
16 Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Control Interno.....	72
17 Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Control Interno.....	73
18 Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Control Interno.....	74
19 Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador	

	Control Interno.....	75
20	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Control Interno.....	76
21	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Control Interno.....	77
22	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Sanciones.....	78
23	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Sanciones.....	79
24	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Sanciones.....	80
25	Matriz DOFA.....	82
26	Matriz de Impactos DOFA – Ponderado.....	83
27	Análisis DOFA.....	84
28	Diagrama de Vulnerabilidad.....	85
29	Estrategia 1. Disminución del Riesgo Fiscal.....	125
30	Estrategia 2. Control interno tributario.....	126
31	Estrategia 3. Cultura Tributaria.....	129

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico		PP
1	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Conocimientos de la Normas Tributarias.....	61
2	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Conocimientos de la Normas Tributarias.....	62
3	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Conocimientos de la Normas Tributarias.....	63
4	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Asistencia por Parte del SENIAT.....	64
5	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Facturación.....	65
6	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Procedimientos.....	66
7	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Procedimientos.....	67
8	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Procedimientos.....	68
9	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Inducción al Personal.....	69
10	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Inducción al Personal.....	70
11	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Inducción al Personal.....	71
12	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Control Interno.....	72
13	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Control Interno.....	73
14	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Control Interno.....	74
15	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Control Interno.....	75
16	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Control Interno.....	76
17	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Control Interno.....	77
18	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Sanciones.....	78
19	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Sanciones.....	79
20	Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Sanciones.....	80

21	Grado de Vulnerabilidad.....	86
-----------	------------------------------	-----------



UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICE-RECTORADO ACADÉMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

Estrategias Operativas, en Materia de Retención del Impuesto al Valor Agregado, para los Contribuyentes Especiales con Domicilio Fiscal en los Sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal

Autora: Lcda. Rosales Duque. Thais C.

Tutora: MsC. Anaya, Carmen, C.

Año: 2013.

RESUMEN

La presente investigación tiene como objetivo general proponer estrategias operativas, en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado, para los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal. Para el desarrollo del mismo se diseñaron los siguientes objetivos específicos: diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Retención del Impuesto al Valor Agregado por parte de los contribuyentes especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal; describir el procedimiento aplicado por los contribuyentes especiales para la retención y enteramiento del Impuesto al valor agregado; identificar las debilidades y fortalezas en los procedimientos aplicados; especificar los grados de responsabilidad e imposición de las penas dispuestas en la norma jurídica aplicable en el ámbito tributario a los Contribuyentes Especiales, en caso de incumplimiento de los deberes formales en materia de retención del IVA y diseñar las estrategias operativas necesarias para el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias en este concepto. De acuerdo con las características del problema estudiado, la investigación adopta la modalidad de proyecto factible, con un carácter descriptivo y con un diseño de campo, basado en una revisión documental y en la aplicación de un cuestionario de 20 ítems aplicado a 283 informantes claves (agentes de retención). Los resultados obtenidos a través de la aplicación de los instrumentos permitió dar cumplimiento a los objetivos planteados, detectando disfunciones que generan un riesgo fiscal, por ausencia de un control tributario eficiente por parte de los contribuyentes especiales; situación que debe ser considerada en los procesos contables en materia tributaria a fin de dar el estricto cumplimiento a los deberes y obligaciones tal y como lo establece la Providencia 0056 y 0071 en cuanto a retención y enteramiento del IVA, facturación.

Descriptores: Estrategias Operativas, Impuesto al Valor Agregado, Contribuyentes Especiales.

INTRODUCCIÓN

Justificación del Objeto de Estudio

La presente investigación se justifica, por el propósito de poner a disposición de los contribuyentes especiales en función de agentes de retención del IVA, las estrategias operativas que sirven de guía para la disminución del riesgo fiscal e implementación eficiente del control interno tributario y desarrollo de una cultura tributaria en los agentes de retención.

Por otro lado, la propuesta de estrategias operativas en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado, para los Contribuyentes Especiales del Sector Barrio Obrero, El Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal, tiene importancia para el SENIAT como organismo del estado central venezolano que se encarga de recolectar los impuestos, tales como el Impuesto Sobre La Renta, Impuesto Al Valor Agregado (IVA), Impuestos Aduaneros y todos los demás que tienen aplicación a nivel nacional, por cuanto contribuiría al logro de sus objetivos estratégicos, como son: (a) Incremento de la recaudación tributaria de origen no petrolero, (b) Modernización del sistema jurídico tributario; (c) Desarrollo de la cultura tributaria y, mejora de la eficiencia y eficacia institucional.

Para fundamentar la justificación e importancia de la investigación, se analizó el tema desde los puntos de vista: teórico, pues se estudió lo referente a los requisitos que debe cumplir una factura de acuerdo a lo que establece la Ley del IVA y las Resoluciones (Providencia Administrativa 0056 - A, 0071 y 0592 que lo indican. De igual manera, se desarrollaron los temas referidos a la retención del IVA, los Contribuyentes Especiales como Agentes de Retención, entre otros temas que aclaran la materia tratada.

Al tratarse el tema de la retención del IVA por parte de los contribuyentes especiales en función de agentes de retención, se limitó el

contenido sólo a lo que se refiere a los requisitos que deben cumplir las facturas para no ser retenido el 100% del IVA.

Por otra parte se justifica metodológicamente, por la aplicación de los métodos, técnicas e instrumentos propios de una investigación científica. En cuanto a la justificación práctica permitió la aplicación de conocimientos adquiridos en la especialidad de Gerencia Tributaria, en cuanto a la retención del IVA y las normativas que lo rigen,

Referente Teórico

La situación actual de Venezuela se caracteriza, entre otras cosas, por la disminución en términos reales de los recursos que por mucho tiempo permitió al Estado venezolano satisfacer las necesidades colectivas basados en los ingresos provenientes de la renta petrolera, circunstancia que influyó en los gobiernos al mando, optar por otras formas de financiación que le sean más efectivas. En este sentido, se inició en el país un esfuerzo de modernización del Estado cuyo principal objetivo consistió en procurar soluciones a la grave crisis del sistema de las finanzas públicas.

En este sentido se ha visto obligado a renunciar a su papel de principal empresario, promoviendo una reforma tributaria, que rompe con el esquema rentista del Estado venezolano, que por mucho tiempo ha vivió de sólo de los ingreso generados por el petróleo, en detrimento de una eficiente administración impositiva y de una cultura tributaria del ciudadano. Para impulsar este cambio, se crea el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el cual sienta las bases de una administración autónoma con recursos propios, y tiene como objeto primordial participar activamente en las políticas de materia fiscal, administrando la recaudación de impuestos, fomentando la cultura tributaria para que disminuya la evasión y defraudación fiscal para consolidar a la vez, un sistema basado en la actividad productiva.

De esta manera, le corresponde al SENIAT la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como, el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduaneras y tributarias fijadas por el Ejecutivo Nacional; así como también, la implementación de las Normas Generales de Emisión de Facturas y otros Documentos a través de la Providencia Administrativa N° SNAT/2011/0071 publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39795, del 8 de Noviembre de 2011.

Del mismo modo, con el ejecútese del decreto descrito antes, se buscó mejorar y actualizar el Sistema de Facturación Venezolano, de acuerdo con las últimas reformas que han sufrido las leyes impositivas en Venezuela, y simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, específicamente el Deber Formal establecido en el Artículo 145 del Código Orgánico Tributario Numeral 2 que obliga a los contribuyentes, responsables y terceros a, "Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo los requisitos y formalidades en ellas requeridos".

Hoy, la factura comercial ha obtenido importancia significativa en el ámbito del derecho tributario y pasó de ser un documento mercantil, a un medio a través del cual se contribuye con la Administración Tributaria en su gestión y recaudación de tributos, específicamente el Impuesto al Valor Agregado (IVA), siendo éste, uno de los Impuestos que más ingreso aporta al Fisco Nacional. Es por tanto, indispensable su efectiva recaudación, que en buena parte, va a depender de la eficiencia y eficacia con que la Administración Tributaria, ejerza las tareas de control fiscal, y es justamente allí, donde el documento denominado Factura adquiere una notable importancia; a tal punto de que no en pocas oportunidades las fiscalizaciones hechas por los funcionarios adscritos a la Administración tributaria, se limitan o concentran en el cuerpo de tal documento.

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) asignó una modalidad sistema de tareas de recaudación a las

empresas designadas como Sujetos Pasivos Especiales y los Entes Públicos, regidos por la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056, de fecha 27 de enero de 2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República N° 38.136, del 28 de febrero de 2005 y la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056A, de fecha 27 de enero de 2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República N° 38.136 y reimpressa por error material en la Gaceta Oficial de la República N° 38.138 de fecha 17-05-2005, la cual modificó el régimen de retenciones en materia del Impuesto al Valor Agregado de los denominados "Sujetos Pasivos Especiales" y los "Entes Públicos", derogando las providencias administrativas anteriores.

Es de señalar, que los Contribuyentes Especiales tienen una atención particular por parte de la Administración Tributaria por incidir fuertemente en los niveles de recaudación. Refieren funcionarios del SENIAT región los Andes, que a pesar, de existir asistencia directa, es constante la consulta de los requisitos que deben cumplir las facturas, la determinación y aplicación de los porcentajes de retención y, sin embargo, son frecuentes los errores y omisiones en estos aspectos.

Esto se evidencia en el ejercicio de las operaciones mercantiles (compra - venta), denuncias ante el 08000 SENIAT, los contribuyentes recién notificados y en los procesos de verificación de Deberes Formales que la Administración Tributaria realiza a diario. Lo anterior, se debe a la ausencia de personal altamente calificado en las empresas, la falta de supervisión más exhaustiva en todos los procesos que implica la retención, tal es el caso de la oportunidad del enteramiento, elaboración de libros especiales, emisión de comprobantes de retención del IVA, entre otros. Esta situación preocupa tanto a la Administración Tributaria, como a los Contribuyentes Especiales, por cuanto, el desconocimiento en materia de facturación como de retención generan la aplicación de retenciones indebidas.

Acarreando esta situación, sanciones derivadas del incumplimiento de las disposiciones establecidas en el Código Orgánico Tributario, Ley de

Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento y Providencias Administrativas N° 0056 y 0056-A respectivamente. Por lo antes expuesto, se proponen estrategias operativas en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado para los Contribuyentes Especiales del Municipio San Cristóbal (Sector Barrio Obrero, El Centro y La Concordia).

Una vez planteado con precisión el problema a investigar y especificados cuáles son los objetivos (general - específicos) y los resultados que se esperan de la investigación, se describe la fundamentación teórica que enmarca el presente estudio. La misma, se relaciona con los procedimientos y disposiciones que establece el Derecho Tributario vinculadas con las obligaciones en materia retenciones, específicamente del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que deben acatar los Contribuyentes calificados como Especiales por la Administración Tributaria y los grados de responsabilidad e imposición de las penas dispuestas en la norma jurídica aplicable en el ámbito tributario a los Contribuyentes Especiales, en caso de incumplimiento de los deberes formales en materia de retención del IVA.

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Proponer estrategias operativas, en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado, para los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal.

Objetivos Específicos

- Diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Retención del Impuesto al Valor Agregado por parte de los contribuyentes

especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal.

- Describir el procedimiento aplicado por los contribuyentes especiales para la retención y enteramiento del Impuesto al valor agregado.

- Identificar las debilidades y fortalezas en los procedimientos aplicados por los contribuyentes especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal en materia de retenciones y enteramiento del IVA.

- Especificar los grados de responsabilidad e imposición de las sanciones dispuestas en la norma jurídica aplicable en el ámbito tributario a los Contribuyentes Especiales, en caso de incumplimiento de los deberes formales en materia de retención del IVA.

- Diseñar las estrategias operativas necesarias para el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado por parte de los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal.

Preguntas de Investigación

Ante este planteamiento de problema y para desarrollar los objetivos de investigación, subyace la necesidad de hacer las siguientes interrogantes:

¿Cómo es el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Retención del Impuesto al Valor Agregado por parte de los contribuyentes especiales contribuyentes especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal?

¿Cuál es el procedimiento aplicado por los contribuyentes especiales para la retención y enteramiento del Impuesto al valor agregado?

¿Cuáles son las debilidades y fortalezas en los procedimientos aplicados por los contribuyentes especiales con domicilio fiscal en los

sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal en materia de retenciones y enteramiento del IVA?

¿Cuál es el grado de responsabilidad e imposición de las sanciones dispuestas en la norma jurídica aplicable en el ámbito tributario a los Contribuyentes Especiales, en caso de incumplimiento de los deberes formales en materia de retención del IVA?

¿Qué estrategias operativas son necesarias diseñar para los contribuyentes especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal para el efectivo cumplimiento de obligaciones tributarias en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado?

Antecedentes de la Investigación

Son indagaciones previas que sustentaron el estudio, trataron sobre el mismo problema y sirvieron de guía a la autora, permitiéndole hacer comparaciones y tener ideas sobre cómo se desarrollar el contenido de investigación. Los antecedentes estuvieron representados por trabajos de grado y otros trabajos de investigación de diferentes casas de estudio universitarios, incluyendo las opiniones, conclusiones y recomendaciones realizadas por otros autores que han tratado la problemática que constituye el núcleo, centro y objeto de la investigación que se ha abordado. A continuación se presenta a:

Martínez (2008), quién realizó una investigación para determinar el efecto económico en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en los Sujetos Pasivos Especiales del Estado Lara; el mismo se ubicó en un diseño de campo de tipo descriptivo no experimental, la población estuvo constituida por 200 contribuyentes, de los cuales se obtuvo una muestra de 60 sujetos de estudio.

En efecto, para obtener la información utilizó como instrumento de recolección de datos un cuestionario tipo encuesta, el cual permitió recoger la información necesaria, concluyendo que la mayoría de las sanciones y multas se debe a la falta de conocimiento por parte de todos los contribuyentes, por lo que recomendó como prioridad de la Administración Tributaria, la inversión permanente de recursos en materia de cultura y orientación tributaria. Este antecedente aportó a la investigación el modelo del instrumento de recolección de datos ya que contiene ítemes relacionados con las variables en estudio.

Por otro lado, Ávila, Roldán y Roldán (2008), en su Trabajo Especial de Grado, cuyo título es “Propuesta para la optimización del proceso de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por la Asociación Nacional de Cultivadores de Algodón (ANCA) de Araure Estado Portuguesa, en función de Agente de Retención”, presentaron como objetivo general la optimización del proceso de retención del IVA sobre las facturas emitidas por sus proveedores. El estudio fue de campo, de carácter descriptivo y con una revisión bibliográfica documental, enmarcada en la modalidad de proyecto factible.

La población estuvo constituida por quince (15) personas, las cuales laboran en el Departamento de Contabilidad de ANCA, se usó la técnica de recolección de datos, por medio de una encuesta con interrogantes dicotómicas, empleando para ello un (1) cuestionario, el cual se estructuró en diez (10) preguntas, este se sometió a la validez de contenido; los resultados se analizaron y tabularon mediante la utilización de la estadística KR-20.

Se concluyó que la empresa presentó algunas dificultades en su proceso de declaración y pago de sus deberes formales, dichas dificultades, es por ello; que se propone una optimización de su proceso, que contribuya a cumplir con los lapsos establecidos en las normas impuesta por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). El aporte a la investigación en desarrollo, consistió en las bases teóricas que

fundamentaron la optimización del proceso pues en ellas se presentaron definiciones relacionadas con el tema de los requisitos de la facturación y porcentaje de retención del IVA a las facturas de los proveedores.

Seguidamente; se consultó el trabajo de grado realizado por Silva (2007), titulado “Análisis del nivel de información que poseen los comerciantes del Centro Comercial Sol de Curpa de Acarigua Estado Portuguesa, de las novedades para el año 2007 de las normas generales de emisión de facturas”. Esta investigación se enfocó en un estudio descriptivo de campo, la población estuvo conformada por dieciocho (18) comercios asentados en el centro comercial antes mencionado, la técnica de recolección de datos, la constituyó la encuesta y como instrumento un cuestionario con doce (12) preguntas dicotómicas.

Entonces, a partir de la aplicación del instrumento, se concluye que los comerciantes presentan debilidades en cuanto al conocimiento de las normas generales de la emisión de facturas y otros documentos de carácter tributario, por lo que se recomendó a los mismos actualizarse, para cumplir con los preceptos legales y evitar ilícitos fiscales. Se puede decir que el antecedente posee relación con la investigación, en virtud que permite que los contribuyentes del IVA, en especial los formales, conocer lo que establecen las Providencias Administrativas y leyes tributarias.

Por último, Duran y Jiménez (2008); en su trabajo de grado titulado “Estrategias del control interno, para la presentación del deber formal como Contribuyente Especial y Agente de Retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA), de la empresa EICA C.A. en Acarigua, Estado Portuguesa; el cual se desarrolló bajo la modalidad de proyecto factible, apoyado en estudio de campo de carácter descriptivo y en una revisión bibliográfica documental; la población estuvo conformada por ocho (08) personas que laboran en el departamento de contabilidad y finanzas de la empresa; la técnica de recolección de datos la constituyó la encuesta y como instrumento se empleó un cuestionario de preguntas dicotómicas con diez (10)

interrogantes.

Una vez recopilada la información, llegaron a la conclusión de que la empresa no tiene clara la información de los deberes formales contenidos en la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA), que deben cumplir como Contribuyente Especiales y Agentes de Retención del IVA, y los requerimientos fiscales, considerados por el SENIAT; por lo cual recomendaron implementar lineamientos claros en el diseño de las políticas tributarias de la empresa para evitar incurrir en ilícitos fiscales. El aporte de este trabajo comprende la metodología que orientó el desarrollo de la investigación, por cuanto el tema de deberes formales abarca la obligación de emisión de facturas que cumplan los requisitos establecidos por las leyes tributarias.

Metodología

Modalidad de la Investigación

La presente investigación está enmarcada bajo la modalidad de proyecto factible, ya que consiste en proponer estrategias operativas, en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado, para los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal. Con base a la definición de la Normativa planteada por la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2008), donde refiere que consiste en: “la elaboración y desarrollo de una propuesta o de un modelo operativo viable para solucionar problemas, requerimientos o necesidades de organizaciones o grupos sociales...”¹.

¹ Universidad Pedagógica Experimental Libertador.: *Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales*. Caracas Venezuela. FEDEUPEL. 2006, p. 21.

Tipo de Investigación

Atendiendo a su naturaleza, se trató de una investigación de carácter descriptivo. A tal efecto, Tamayo y Tamayo (2002) caracteriza a la investigación descriptiva como. “La descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual, composición o procesos de los fenómenos. Trabaja sobre las realidades de los hechos y sus características fundamentales para presentar una interpretación correcta”.² Se dice que es descriptiva porque permitió la búsqueda de información y describir las implicaciones sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Retención del Impuesto al Valor Agregado por parte de los contribuyentes especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal.

Diseño de la Investigación

Igualmente, se desarrolló con un diseño de campo, tal como lo sostiene Sabino (2006) al señalar que: “se refieren a los métodos a emplear cuando los datos de interés se recogen en forma directa de la realidad, mediante el trabajo correcto del investigador y su equipo”³. Es importante recalcar que la mencionada Investigación, fortalece sus resultados en la medida en que los mismos se correspondan de la fuente originaria que los crea, tomando en consideración que al extraerlos de la realidad en forma directa se consolida la objetividad, base fundamental de la investigación científica.

Lo anterior se realizó mediante un diseño de entrevista para obtener la información directamente de los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San

² Tamayo y Tamayo.: *El Proceso de Investigación Científica*. México. Editorial. Limusa. 2002, p. 54

³ Sabino.: *El Proceso de Investigación Científica*. México. Editorial. Limusa. 2006, p. 93

Cristóbal. A continuación se presenta la operacionalización de variables, estas representan las variables que constituyen el centro de estudio en esta investigación. Una vez identificadas se presentan siguiendo la matriz que se indica a continuación.

Operacionalización de las Variables

Cuadro 1

Objetivo general: Proponer estrategias operativas, en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado, para los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal.

Objetivos específicos	Variable	Dimensión	Indicadores	Sub Indicadores	Ítems	Técnica /instrumento
Diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Retención del Impuesto al Valor Agregado por parte de los contribuyentes especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal.	Cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Retención del Impuesto al Valor Agregado por parte de los contribuyentes especiales	Norma Jurídica Tributaria	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) Código Orgánico Tributario (2001) Ley del IVA (2005)	- Conocimiento de las Normas Tributarias, - Asistencia por parte del SENIAT	1,2,3 4	Técnica Entrevista Instrumento: Cuestionario
Describir el procedimiento aplicado por los contribuyentes especiales para la retención y enteramiento del Impuesto al valor agregado.	Procedimiento aplicado por los contribuyentes especiales para la retención y enteramiento del Impuesto al valor agregado.	Norma Jurídica Tributaria	Código Orgánico Tributario (2001) Ley del IVA (2005) Administrativas 0056-A, 0592, 0071	- Facturación - Procedimientos	5 6, 7, 8	
Identificar las debilidades y fortalezas en los procedimientos aplicados por los contribuyentes especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal en materia de retenciones y enteramiento del IVA.	Debilidades y fortalezas en los procedimientos aplicados por los contribuyentes especiales	Factores Internos	Administración Tributaria	- Inducción al personal - Control interno	9, 10,11 12,13, 14, 15, 16 y17	

Fuente: Rosales (2012)

Cont...

Objetivos específicos	Variable	Dimensión	Indicadores	Sub Indicadores	Ítems	Técnica /instrumento
<p>Especificar los grados de responsabilidad e imposición de las sanciones dispuestas en la norma jurídica aplicable en el ámbito tributario a los Contribuyentes Especiales, en caso de incumplimiento de los deberes formales en materia de retención del IVA.</p>	<p>Grados de responsabilidad e imposición de las penas dispuestas en la norma jurídica aplicable en el ámbito tributario a los Contribuyentes Especiales</p>	<p>Norma Jurídica Tributaria</p>	<p>Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) Código Orgánico Tributario (2001) Ley del IVA (2005)</p>	<p>- Sanciones</p>	<p>18, 19 y 20</p>	<p>Técnica Entrevista</p> <p>Instrumento: Cuestionario</p>
<p>Diseñar las estrategias operativas necesarias para el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado por parte de los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal.</p>	<p>Estrategias operativas necesarias para el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado por parte de los Contribuyentes Especiales.</p>	<p>Norma Jurídica Tributaria</p>	<p>Código Orgánico Tributario (2001) Ley del IVA (2005) Providencias Administrativas 0056-A, 0592, 0071.</p>			

Fuente: Rosales (2012)

Población

En la presente investigación la población objeto de estudio está conformada por los contribuyentes Especiales identificados como Agentes de Retención, con domicilio fiscal en los sectores: Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal. Distribuido de la siguiente manera:

Cuadro 2. Distribución de la Población

Sector	Agentes de Retención Contribuyentes especiales
Barrio Obrero	266
Centro	261
La Concordia	433
Total general	960

Fuente: SENIAT. Jefatura de la División de Contribuyentes Especiales de la Sede Región Los Andes. (2012)

A juicio de Tamayo y Tamayo (2002), la población es:

La totalidad de un fenómeno de estudio que incluye la totalidad de unidades de análisis o entidades de población que integran dicho fenómeno y que debe cuantificarse para un determinado estudio integrado por un conjunto N de identidades que participan de una determinada característica.³²

Muestra

En consideración que la muestra no es más que un sector de la población y que tiene que ser representativa. Esto significa, que el número de elementos que serán investigados tienen que representar a la población en estudio. Por consiguiente, se opta por la técnica del Muestreo Probabilístico Aleatorio Estratificado. El cual resulta de tomar muestras parciales de cada uno de los estratos en los cuales ha sido dividida la población en estudio.

³² Tamayo y Tamayo: *El Proceso de Investigación Científica*. op. cit. p.176.

Para efectos del cálculo del tamaño de la muestra se aplica la formula de Sierra Bravo para poblaciones finitas (de 1 a 100.000 mil). En esta investigación el error seleccionado por la investigadora es del 5%. Entonces se tendrá que:

$$n = \frac{4 \times N \times P \times q}{E^2 (N - 1) + 4 \times P \times q}$$

Donde:

n = Tamaño

4 = Constante

N = Tamaño

P y q = Probabilidades de éxito y fracaso que tienen un 50% cada uno

E² = Error seleccionado por el investigador

$$n = \frac{4 \times 960 \times 50 \times 50}{5^2 (960 - 1) + 4 \times 50 \times 50}$$

n = 283 sujetos (Contribuyentes Especiales)

Es decir que de la población general es de 960 sujetos se seleccionaran 283 sujetos como muestra para realizarles el estudio; razón por la cual se aplica la formula de Shiffer para cada estrato de la población para obtener la representación correspondiente de la muestra de cada estrato.

Donde:

$$n_1 = \frac{nh}{960} \quad n$$

n₁ = Estrato que se va a determinar

nh = Tamaño del estrato de la muestra

n = Tamaño adecuado de la muestra

N = Tamaño de la población

Donde:

$$n_1 = \frac{266}{960} \times 283 = 78 \text{ Contribuyentes Especiales en el sector de Barrio Obrero}$$

$$n_2 = \frac{261}{960} \times 283 = 77 \text{ Contribuyentes Especiales en el sector del Centro}$$

$$n_3 = \frac{433}{960} \times 283 = 128 \text{ Contribuyentes Especiales en el sector de La Concordia}$$

Esto quiere decir, que la encuesta se les aplicó a 78 Contribuyentes Especiales en el sector de Barrio Obrero, 77 en el sector del Centro y a 128 en el sector de La Concordia del Municipio San Cristóbal, Estado Táchira. De tal manera que los elementos de la muestra son proporcionales a la presencia en la población. Ya que al dividirla en estratos se le dio la representatividad a los diferentes factores integrantes de la población en estudio.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

Técnicas

En el presente estudio se utilizó la técnica de la observación directa que permitió la familiarización con los contribuyentes especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal, siendo ésta una etapa importante para el diagnóstico en relación al cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Retención del IVA. Igualmente facilitó, la descripción del procedimiento aplicado; la identificación de debilidades y fortalezas y los grados de responsabilidad e imposición de las penas dispuestas en la norma jurídica aplicable en el ámbito tributario a los Contribuyentes Especiales, en caso de incumplimiento de los deberes formales en materia de retención del IVA.

Tamayo y Tamayo (2002), refiere que la observación directa es aquella “en el cual el investigador puede observar y recoger datos mediante su propia observación”.³³ Igualmente, se maneja la técnica de la entrevista de uso bastante común en este tipo de investigación. Definida por Tamayo y Tamayo (2002) como: “La relación directa establecida entre el investigador y su objeto de estudios través de individuos o grupos con el fin de obtener testimonios orales”.³⁴ Entendiéndose que las técnicas están referidas a los medios que hacen manejables a los métodos, e indican cómo hacer para alcanzar un resultado propuesto y por consiguiente revisten un carácter práctico y operativo.

Instrumento

Como instrumento de recolección de datos se utilizó un cuestionario, el cual estuvo conformado por preguntas (09) estructuradas, con escala tipo Likert, con alternativas de (Siempre, Casi siempre, Algunas veces y Nunca) y cinco (10) con respuestas cerradas dicotómicas con alternativas (Si - No), y (01) con respuesta semi abierta, cuya finalidad consistió en obtener información relacionada con las variables en estudio. Al respecto Sabino (2000), refiere que el cuestionario es “un instrumento formado por una serie de preguntas que se contestan por escrito a fin de obtener la información necesaria para la realización de una investigación”³⁵.

Validación de los Instrumentos de Recolección de Datos

Tamayo (2002), considera que validar es “determinar cualitativa y/o cuantitativamente un dato”³⁶. La validez del instrumento de recolección de

³³ Tamayo y Tamayo: *El Proceso de Investigación Científica*. op. cit. p. 183.

³⁴ Tamayo y Tamayo: *El Proceso de Investigación Científica*. op. cit. p.184.

³⁵ Sabino: *El Proceso de Investigación Científica*. op. cit. p. 56.

³⁶ Tamayo y Tamayo: *El Proceso de Investigación Científica*. op. cit. p. 44.

datos de la presente investigación, se realizó a través de la validez de contenido, es decir, se determinó hasta donde los ítems que contiene el instrumento fueron representativos del dominio o del universo contenido en lo que se desea medir.

La validación del instrumento se realizó a través del procedimiento denominado Juicio de experto, el cual consistió en seleccionar tres especialistas, con la finalidad de juzgar de manera independiente la bondad de los instrumentos, en términos de relevancia o congruencia de los ítems con la variable y los objetivos para determinar la respectiva claridad en la redacción y ambigüedad. Hernández, S.; Fernández, C., y Baptista (2003), "La validez se refiere al grado en que un instrumento de medición mide realmente las variables que pretende medir".³⁷

A tal fin, a los validadores se les entregaron los formatos de validación con el título, objetivos del estudio, operacionalización de los mismos, resumen del trabajo y el instrumento respectivo para realizar la certificación. Como resultado de esta validación se obtuvo una apreciación cualitativa de Bueno según los expertos.

Confiabilidad del Instrumento

En relación con la confiabilidad, es una condición técnica esencial de los instrumentos de medición. Se define como la estabilidad o consistencia de los resultados obtenidos, se aplicó la técnica Crombach, esta técnica solo es aplicable en aquellos casos en que las respuestas a cada ítem pueden calificarse como uno (1) o cero (0) cada uno correcto (correcto-incorrecto, presente-ausente, a favor-en contra)".

Para determinar el grado de confiabilidad se aplicó el instrumento a dieciséis (16) Agentes de Retención ubicados dentro de las mismas zonas y

³⁷ Hernández, S.; Fernández, C., y Baptista.: *Metodología de la investigación* (3^{da} ed.). México. McGraw-Hill. 2003, p. 332.

que reunieron las mismas características de la muestra (pero que no forman parte de la muestra de estudio), ello para obtener el grado de confiabilidad, de esta manera se presenta la fórmula:

$$\alpha = \frac{K}{K-1} \left[1 - \frac{\sum(S_i)^2}{St^2} \right]$$

Donde:

K= N° de ítemes

$\sum(S_i)^2$ = Sumatoria de cada uno de los ítemes

S_i^2 = Varianza de cada uno de los ítemes

St^2 = Varianza de toda la escala

Varianza de cada uno de los ítemes

$$S_T^2 = \frac{(R1 - \bar{X}1)^2 + (R2 - \bar{X}2)^2 + \dots \dots \dots (R10 - \bar{X}10)^2}{16}$$

Se tomó la media de cada ítem y los datos suministrados por la tabla, arrojando lo siguiente:

$S_1 = 0$	$S_8 = 0,16$	$S_{15} = 0$
$S_2 = 0$	$S_9 = 0,09$	$S_{16} = 0$
$S_3 = 0,16$	$S_{10} = 0$	$S_{17} = 0,16$
$S_4 = 0,16$	$S_{11} = 0,09$	$S_{18} = 0,09$
$S_5 = 0,09$	$S_{12} = 0$	$S_{19} = 0$
$S_6 = 0$	$S_{13} = 0,09$	$S_{20} = 0,16$
$S_7 = 0,09$	$S_{14} = 0,09$	

Donde: $\sum Si^2 = 1,36$

Luego: $St^2 = \frac{\sum(X - \bar{X})^2}{n}$

En donde:

N = Número de encuestados

\bar{X} = Media aritmética

Aplicando:

$$S_T^2 = 125, \frac{6}{16} = 12,56$$

Se aplicó la fórmula de Cronbach:

$$\alpha = \frac{20}{19} \left[1 - \frac{1,36}{12,56} \right]$$

$$\alpha = 1,05 \times (1 - 0,11)$$

$$\alpha = 1,05 \times 0,89$$

$$\alpha = 0,93$$

El valor del instrumento quedó estipulado según el análisis estadístico en 0,93 siendo los valores de confiabilidad, los siguientes:

Cuadro 3. Rango de Magnitud de Confiabilidad	
RANGO	MAGNITUD
0,81 - 1,00	Muy alta
0,61 - 0,80	Alta
0,41 - 0,60	Moderada
0,21 - 0,40	Baja
0,01 - 0,20	Muy baja

Fuente: Rosales (2012)

Procedimientos de la Investigación

Para el desarrollo de la propuesta, se cumplen varias fases correlativamente relacionadas con los objetivos específicos planteados:

Fase I. Diagnóstico

En esta fase se hizo la evaluación de las necesidades, y la recopilación de la información a través de la entrevista que se realizaron a los Contadores - Administradores de las distintas empresas catalogadas como Contribuyentes Especiales (Agentes de Retención) con domicilio fiscal en los sectores de Barrio Obrero, Centro y La Concordia, pertenecientes al Municipio San Cristóbal del Estado Táchira.

Fase II. Aplicación de la Matriz DOFA

Esta parte corresponde a la identificación de las debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas luego de haber procesado estadísticamente los resultados de las entrevistas a la muestra seleccionada y aplicado, evaluado el impacto de las amenazas se procedió a la redacción del diagnóstico de situación en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Retención del Impuesto al Valor Agregado por parte de los contribuyentes especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal.

Fase III: Diseño de la Propuesta

Constituye el objetivo general de la investigación, es el momento operativo que secuencia el trabajo de campo y a través de él, se busca proponer soluciones al problema planteado, plasmar el esfuerzo realizado. Una vez que fue recolectada, analizada e integrada la información, se procedió a diseñar las estrategias operativas, en materia de retención del

IVA, para los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal.

Presentación de los Resultados

En el estudio se utilizaron distintas operaciones a las que fueron sometidos los datos que se obtuvieron; en lo referente al análisis, se aplicaron las técnicas lógicas como la inducción, deducción y síntesis, para interpretar los datos recolectados y luego se presentaron en términos porcentuales en cuadros de resumen y gráficos.

Definición de Términos Básicos

Amenazas: Eventos, hechos o tendencias en el entorno de una organización que inhiben, limitan o dificultan su desarrollo operativo.

Base Imponible: Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota o tasa del tributo.

Capacidad contributiva: aptitud que tienen una persona natural o jurídica para pagar impuestos y que está de acuerdo a la disponibilidad de recursos con que cuenta.

Contravención: falta que se comete al no cumplir lo ordenado.

Contribuciones: Es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Debilidades: Actividades y atributos internos de una organización que inhiben o dificultan el éxito de una empresa.

Defraudación Fiscal: omisión parcial o total del pago de las contribuciones u obtenga beneficio indebido con perjuicio del fisco.

Deudor: el sujeto pasivo de una relación jurídica; más el contratante, de una obligación. El obligado a cumplir la prestación; es decir, a dar, a hacer, o a no hacer algo en virtud de un contrato, cuasicontrato, delito cuasidelito o disposición expresa legal.

Diagnóstico Estratégico: Análisis de fortalezas y debilidades internas de la organización, así como amenazas y oportunidades que enfrenta la institución.

Etapas de decisiones: Se tiene como finalidad evaluar las estrategias y alternativas factibles, identificada cada una en la etapa dos, utilizando como herramienta la matriz cuantitativa de planeación estratégica, la cual presenta la atracción relativa de las estrategias alternativas, suministrando así una base objetiva para la selección de la estrategia a seguir.

Evasión Fiscal: acto o maniobra destinada a incumplir ilícitamente con las obligaciones impuestas por las leyes tributarias.

Evasión: A diferencia de la mora, el rasgo distintivo de la evasión es el ocultamiento total o parcial del valor de los conceptos económicos gravados. El contribuyente evasor puede estar inscripto en la administración tributaria, presentar su declaración formal y se contabilizan aquí los pagos de deudas no incluidas en planes de facilidades de pago.

Exención: consiste en un privilegio conforme a lo establecido por la Ley, que excluyen del pago de un impuesto, un hecho realizado por un sujeto pasivo.

Exoneración: es un derecho del Ejecutivo Nacional (Presidente de la República y entes adscritos como el SENIAT) establecido en el Código Orgánico Tributario para otorgar el beneficio de la liberación total o parcial del pago del impuesto a través de decretos.

Fortalezas: Actividades o atributos internos de una organización que contribuyen y apoyan el logro de los objetivos de una institución.

Gestión Administrativa: Conjunto de acciones mediante las cuales el directivo desarrolla sus actividades a través del cumplimiento de las fases del proceso administrativo: Planear, organizar, dirigir, coordinar y controlar.

Hecho Imponible: Es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Ilícito: lo prohibido por la ley a causa de oponerse a la justicia, a la equidad, a la razón o a las buenas costumbres.

Impuesto: Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Impuestos sobre sociedades: es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal que grava la renta (o beneficio de cada ejercicio económico calculado de acuerdo con la ley) de las sociedades y demás entidades jurídicas no sometidas al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Infracción tributaria: es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria.

Leyes fiscales: son aquellas que señalan y determinan a los sujetos, objetos, bases, tasas o tarifas impositivas en cumplimiento con las disposiciones constitucionales de contribución para el gasto público.

Mora: Es el pago de la obligación tributaria que realiza el contribuyente después del plazo fijado por la ley. Involucra a aquellas obligaciones tributarias que son conocidas por los contribuyentes a través, por ejemplo, de la presentación ante el organismo recaudador de las declaraciones juradas pertinentes, pero no son abonadas en los plazos establecidos por la legislación.

Normas tributarias: conjunto de cuerpos legales que norman o regulan las actividades de todos o de parte de los contribuyentes a través de leyes, Decretos Leyes, Decretos Supremos, entre otros de carácter tributario.

No Sujeción: operaciones que están excluidas del alcance de Ley. No pueden gravarse, ni considerarse exentas o exoneradas.

Oportunidades: Eventos, hechos o tendencias en el entorno de una organización que podrían facilitar o beneficiar el desarrollo de ésta, si se aprovechan en forma oportuna y adecuada.

Planes de acción: son las tareas que debe realizar cada unidad o área para concretar las estrategias en un plan operativo que permita su monitoreo, seguimiento y evaluación.

Presunción: conjetura, suposición, indicio. Decisión legal que no cabe desvirtuar.

Sistema tributario: es la denominación aplicada al sistema impositivo o de recaudación de un país. Consiste en la fijación, cobro y administración de los impuestos y derechos internos y los derivados del comercio exterior que se recaudan en el país, además administra los servicios aduanales y de inspección fiscal.

Solidaridad pasiva: la característica de cada deudor solidario.

Solidaridad: actuación o responsabilidad total en cada uno de los titulares de un derecho o de los obligados por razón de un acto contrario.

Sujeto activo: es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

Sujeto pasivo: Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, puede ser en calidad de contribuyentes o de responsable.

Sumario: nombre de ciertos en que prescinde de algunas formalidades y se tramitan con mayor rapidez.

Tasa: Cantidad o porcentaje que debe aplicarse a la base imponible para determinar el impuesto.

Tributo: Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Son tributos los impuestos, los arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

Valor de la materia gravada: Es la magnitud, medida en valores monetarios, de los conceptos económicos gravados por la legislación tributaria. Conceptos tales como las ventas minoristas, el consumo, las importaciones, los ingresos y bienes de las personas y las utilidades y activos societarios constituyen habitualmente la materia gravada por los impuestos.

CAPÍTULO I

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN MATERIA DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En el mundo de la tributación se tienen siempre dos sujetos: el Estado y otra autoridad, que es el acreedor del tributo y el contribuyente, que es quien lo debe, artículo 13 del Código Orgánico Tributario (COT, 2001):

La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la Ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.³⁸

Esta relación se configura como una obligación del contribuyente hacia su estado (u otra autoridad) y se llama obligación tributaria. Así pues se tiene una relación, la relación tributaria y dos sujetos: uno activo, que es el Fisco (artículo 18) el ente público acreedor del tributo, otro pasivo que es el deudor del impuesto o sea, el contribuyente o su representante.

Es importante distinguir entre contribuyentes y responsables. Ambos son sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, pero mientras los contribuyentes son los directamente obligados por su propia situación ante el Fisco, los responsables son aquellas personas que por su situación presidentes y administradores de empresas, tutores de menores de edad, representantes de ausentes, entre otros tienen obligaciones que cumplir ante el Fisco en nombre de los propios contribuyentes a quienes representan.

Por otra se tiene los agentes de retención o de percepción, que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionario público. Efectuada la retención o de percepción, el agente es el uno responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar

³⁸ Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 37.305, (Extraordinaria), Caracas. Octubre 17, 2001. p. 5.

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

De la Calificación como Sujetos Pasivos Especiales

En este ámbito, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), creó la categoría de Sujetos Pasivos Especiales, mediante la Providencia N° 0296, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.970 del 30 de junio de 2004 y vigente a partir del 1° de julio de 2004. La Providencia establece que no perderán la condición de contribuyentes especiales, los sujetos calificados y notificados como tales, con anterioridad a la entrada en vigencia de la Providencia.

Posteriormente, mediante Providencia Administrativa emanada del SENIAT, N° SNAT/2005/0056, de fecha 27 de enero de 2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República N° 38.136, del 28 de febrero de 2005, se modificó el régimen de retenciones en materia del Impuesto al Valor Agregado de los denominados "Sujetos Pasivos Especiales", derogando las providencias administrativas anteriores. Según la Providencia, podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales, sometidos al control y administración de la respectiva Gerencia Regional de Tributos Internos según su domicilio fiscal:

1. Las personas naturales que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente a 7.500 Unidades Tributarias (UT), conforme a su última declaración anual para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos superiores a 625 UT mensuales,

conforme a lo señalado en cualquiera de las seis últimas declaraciones, para el caso de tributos que se liquiden por períodos mensuales.

2. Las personas naturales que laboren exclusivamente bajo relación de dependencia y hayan obtenido enriquecimientos netos iguales o superiores a 7.500 UT, conforme a lo señalado en su última declaración del Impuesto sobre la Renta.

3. Las personas jurídicas que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores a 30.000 UT, conforme a lo señalado en su última declaración jurada anual para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos iguales o superiores a 2.500 UT mensuales, conforme a lo señalado en una cualquiera de las seis últimas declaraciones presentadas, para el caso de tributos que se liquiden por períodos mensuales.

4. Los entes públicos nacionales, estatales y municipales, los institutos autónomos y demás entes descentralizados de la República, de los Estados y de los Municipios, con domicilio distinto de la Región Capital, que actúen exclusivamente en calidad de agentes de retención o percepción de tributos.

5. Los contribuyentes que realicen operaciones aduaneras de exportación, con exclusión de los sujetos pasivos calificados por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital. Asimismo, podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales sometidos al control y administración de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, independientemente de su domicilio fiscal: (a) quienes se dediquen a las actividades primarias, industriales y de transporte de hidrocarburos, o a la comercialización de hidrocarburos y sus derivados para su exportación; (b) los que realicen operaciones en materia de hidrocarburos o actividades conexas en virtud de Convenios Operativos, de Exploración y Explotación a Riesgo bajo el Esquema de Ganancias Compartidas o de Asociaciones Estratégicas; (c) los que realicen operaciones de exploración, explotación,

procesamiento, industrialización, transporte, distribución y comercio interno o externo de gas natural; y (d) los dedicados a actividades de explotación de minas y actividades conexas.

Deberes Formales de los Sujetos Pasivos Especiales

El Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la Providencia N° 296 de fecha Caracas, 14 de junio de 2004, en uso de las facultades previstas en los numerales 10 y 20, del artículo 4 de la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 34 y 41 del Código Orgánico Tributario, en el artículo 60 del Reglamento General de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y en el Reglamento sobre el cumplimiento de Deberes Formales y Pagos de Tributos para Determinados Sujetos con Similares Características.

Los sujetos pasivos que sean calificados como especiales estarán sometidos al control y administración de la Gerencia Regional que hubiere notificado la calificación. En este sentido, los sujetos pasivos especiales deberán presentar sus declaraciones y pagos, así como cualquier trámite propio de su la condición, exclusivamente en el lugar indicado en la notificación de su calificación. La Providencia establece reglas para los casos de cambio de domicilio de los sujetos pasivos especiales. Asimismo, se establecen reglas en relación con los supuestos de pérdida y revocación de la calificación de sujeto pasivo especial.

Designación a los Sujetos Pasivos Especiales como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado

El Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en ejercicio de las facultades previstas en los numerales 4, 10 y 20, del artículo 4 de la Ley del Servicio Nacional

Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, dicta la siguiente Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056 de fecha Caracas, 27 de enero de 2005 mediante la cual se designan Agentes de Retención del IVA.

Artículo 1: Se designan responsables del pago del impuesto al valor agregado, en calidad de agentes de retención, a los sujetos pasivos, distintos a personas naturales, a los cuales el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) haya calificado como especiales. Los sujetos pasivos calificados como Especiales fungirán como agentes de retención del impuesto al valor agregado generado, cuando compren bienes muebles o reciban servicios de proveedores que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto. En los casos de fideicomisos, el fideicomitente fungirá como agente de retención, siempre cuando hubiere sido calificado como sujeto pasivo.³⁹

A los efectos de esta Providencia se entiende por proveedores a los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado que vendan bienes muebles o presten servicios, ya sean con carácter de mayoristas o minoristas.

Artículo 2: Se designan responsables del pago del impuesto al valor agregado, en calidad de Agentes de Retención, a los compradores o adquirientes de metales o piedras preciosas, cuyo objeto principal sea la comercialización, compra venta y distribución de metales o piedras preciosas, aun cuando no hayan sido calificados como sujetos pasivos especiales por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).⁴⁰

La Providencia Administrativa emanada del SENIAT N° SNAT/2005/0056, de fecha 27 de Enero de 2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República N° 38.136, del 28 de febrero de 2005, con entrada en vigencia el día primero de Abril de 2005, es un instrumento jurídico que tiene la finalidad de optimizar el alcance de la ley, para mejorar el rango de las mismas sin modificarlas. El objetivo que se persigue es el de tratar de obtener un mayor porcentaje en la recaudación para cumplir con las

³⁹ Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056 de fecha Caracas, 27 de enero de 2005, p. 1.

⁴⁰ Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056 op. cit. p. 62.

obligaciones de Estado. La razón de las sucesivas providencias que se han creado es la de evitar la evasión fiscal creando las figuras de los Agentes de Retención, quienes serán los responsables de percibir y enterar un porcentaje de la alícuota del impuesto al valor agregado al SENIAT.

La Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056 de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 de la ley del IVA, establece o designa como agentes de retención IVA:

A los sujetos pasivos, distintos a personas naturales que el SENIAT califique como especiales, siempre que estos realicen operaciones de compra de bienes muebles o reciban servicios de proveedores que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto, a su vez, todos los entes públicos, nacionales, estatales, y municipales, distintos a personas naturales, cuando compren bienes muebles o reciban bienes gravados que realicen los proveedores que sean contribuyentes ordinarios del IVA. Y por último los compradores o adquirientes de metales o piedras preciosas.⁴¹

De acuerdo a lo expresado en el artículo 3 de la Providencia Administrativa 0056 no se deberá aplicar la retención cuando:

1. Las operaciones que no se encuentren sujetas al Impuesto al Valor Agregado estén exentos o exonerados del mismo.
2. Que el proveedor sea contribuyente formal del impuesto.
3. Que los proveedores estén bajo algún régimen de percepción anticipada del Impuesto al Valor Agregado, con ocasión de la importación de bienes.
4. Se trate de operaciones pagadas por empleados del agente de retención con cargo a cantidades otorgadas por concepto de viáticos.
5. Se trate de operaciones pagadas por directores, gerentes, administradores u otros empleados por concepto de gastos reembolsables, por cuenta del agente de retención, y siempre que el monto de cada operación no exceda de veinte unidades tributarias (20UT).

⁴¹ Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056 de fecha Caracas, 27 de enero de 2005, p. 6.

6. Las compras de bienes muebles o prestaciones de servicios vayan a ser pagadas con cargo a la caja chica del agente de retención, siempre que le monto de cada operación no exceda de veinte unidades tributarias (20UT).

7. Las operaciones sean pagadas con tarjetas de débitos o créditos, cuyo titular sea el agente de retención.

8. Se trate de servicios de electricidad, agua, aseo y telefonía pagados mediante domiciliación a cuentas bancarias del agente de retención.

9. El proveedor de bienes y servicios estuviere inscrito en el Registro Nacional de Exportadores y tenga derecho a recuperar los créditos fiscales soportados por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación.

Cabe señalar, que la incorporación como Agentes de Retención del impuesto a los compradores o adquirentes de metales o piedras preciosas, cuyo objeto principal sea la comercialización, compra venta y distribución de metales o piedras preciosas, aun cuando no hayan sido calificados como Contribuyentes Especiales, estando presente esta última previsión, justamente, a los fines de fusionar en una sola ambas providencias.

Otra novedad tiene que ver, con la no retención del impuesto en los siguientes casos: cuando el proveedor sea un contribuyente formal del impuesto; en el caso de operaciones pagadas por empleados del agente de retención con cargo a cantidades otorgadas por concepto de viáticos; en el caso de operaciones pagadas por directores, gerentes, administradores u otros empleados por concepto de gastos reembolsables, por cuenta del agente de retención, hasta un máximo de veinte unidades tributarias; cuando se realicen compras con cargo a la caja chica de la compañía, siempre que el monto de cada operación no exceda de veinte unidades tributadas (anteriormente eran 10 U.T.).

En una palabra, cuando se trate de servicios de electricidad, agua, aseo y telefonía, pagados mediante domiciliación a cuentas bancarias de los agentes de retención; cuando el proveedor de bienes y servicios gravados

estuviere inscrito en el Registro Nacional de Exportadores y tenga derecho a recuperar los créditos fiscales soportados por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación, así como, en los casos de compras efectuadas por entes públicos que hubieren sido calificados como sujetos pasivos especiales por el SENIAT.

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto indirecto que establece según se especifica en su ley de creación, la retención del Impuesto al Valor Agregado, para los Contribuyentes Especiales. El IVA fue implantado en el año de 1993, mediante Ley publicada en la Gaceta Oficial N° 4.637 Extraordinario, del 16/9/93, entrando en vigencia el 1° de octubre del mismo año, como todo impuesto fue creado con el objeto primordial de cubrir parte del déficit presupuestario del Estado.

En el año 1994, el IVA pasa a ser Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor (ICSVM), según publicación en la Gaceta Oficial N° 4.727 Extraordinario, de fecha 27/05/1994, con la aplicación de una alícuota impositiva general del dieciséis y medio por ciento (16,5%), a todas las operaciones, en los casos de exportación de bienes y servicios el cero por ciento (0%), y para las operaciones que tuvieran por objeto ciertos bienes calificados, la alícuota del diez por ciento (10%) o veinte por ciento (20%), según el caso.

En el año 1999, vuelve nuevamente a ser Impuesto al Valor Agregado (IVA), según publicación en la Gaceta Oficial N° 5.341 Extraordinario, de fecha 5 de mayo de 1999, vigente a partir del 1° de junio del mismo año, estableciendo la aplicación de una alícuota general del quince y medio por ciento (15,5%), salvo en los casos de importaciones, venta de bienes y prestación de servicios en el Puerto Libre del Estado Nueva Esparta que

correspondía al ocho por ciento (8%), y la alícuota del cero por ciento (0%) para las exportaciones.

Desde su creación el IVA ha sufrido innumerables modificaciones a fin de adaptarlos a las circunstancias económicas por las cuales atraviesa Venezuela; en agosto del 2004, se produce una nueva reforma a la Ley que establece la alícuota general del impuesto en quince por ciento (15%); esta reforma fue publicada en la Gaceta Oficial N° 37.999, de fecha 11 de agosto y entró en vigencia el día 1 de septiembre de 2004.

En el año 2005, la alícuota general del impuesto se reduce a catorce por ciento (14%) a partir del primero de octubre de 2005, fecha en que entra en vigencia la reforma de la ley que establece el IVA, publicada en Gaceta Oficial N° 38.263 de fecha 1 de septiembre de 2005. Actualmente, la ley que establece que la alícuota del IVA es de doce por ciento (12%) publicado en Gaceta Oficial N° 39.147 a partir del 1 de Abril de 2009.

El Hecho Imponible del IVA

Por definición constituyen el origen del compromiso tributario y es definido por el Código Orgánico Tributario (COT) en su artículo 36 como “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo...”⁴². Este hecho debe ocurrir dentro del territorio nacional para que la acción del impuesto quede plenamente justificada.

La ley del IVA en su artículo 3 establece como origen de la obligación tributaria o hecho imponible lo siguiente: las ventas de bienes muebles corporales, tomando en cuenta las partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos; la importación definitiva de bienes muebles; las prestaciones sociales o títulos onerosos de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el territorio nacional; incluyendo aquellos que provengan del exterior en los términos de la ley, a su vez, también

⁴² Código Orgánico Tributario, 2001. op. cit. p.18

constituyen hecho imponible, el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio; así mismo, la venta de exportación de bienes muebles corporales y la exportación de servicios.

Contribuyentes del IVA

Son contribuyentes del IVA los sujetos pasivos que a juicio de la ley están obligadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes especiales o responsables del mismo. (Art. 19 C.O.T.) Según el reglamento del IVA la principal característica que se debe poseer para considerarse contribuyente de este impuesto es el inscribirse en el registro de contribuyentes cuando ocurran las siguientes circunstancias:

1. Que realice las actividades definidas por la ley como hecho imponible del impuesto.
2. Que desarrolle actividades en calidad de: Importadores habituales u ocasionales de bienes y mercancías.
3. Exportadores: será la persona propietaria de bienes exportados que realicen la exportación directamente o por medio de un apoderado legal.
4. Industriales, comerciantes, prestadores habituales de servicios independientes.
5. Empresas de arrendamiento financiero y bancos universales.
6. Almacenes de depósito (únicamente por la prestación de servicios de almacenamiento).

Todas las personas nombradas anteriormente se consideran contribuyentes ordinarios siempre que hayan realizados operaciones por un monto superior a las un mil (1000) unidades tributarias (UT), durante el último año civil inmediatamente anterior al que están en curso, o que se estime que en la declaración que presentará al SENIAT en el año en curso estimara alcanzar dicho monto.

Base Imponible del IVA

Es considerada la base sobre la cual se imputa la alícuota correspondiente del IVA, en el caso de los contribuyentes especiales, ya sea de contado o a crédito, se tomara como base el precio facturado del producto, considerando siempre que no sea mayor al precio de corriente del mercado. En los casos de venta de alcoholes, licores y demás especies alcohólicas o de cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, de contribuyentes industriales, la base imponible estará constituida por el precio de venta del producto, excluido el monto de los impuestos nacionales causados a partir de la vigencia de esta ley.

Cuando se trata de importación de productos, la base imponible será el valor de estos en la aduana, adicionando los tributos, recargos, derechos compensatorios, derecho antidumping, intereses moratorios y otros gastos que se causen por la importación. En el caso de prestación de servicios, ya sea nacionales o provenientes del exterior se tomara como base imponible el precio total facturado a titulo de contraprestación, esto incluye la transferencia, suministro de bienes muebles o la adhesión de estos a bienes muebles, el valor de estos se agregara a la base imponible en cada caso.

CAPÍTULO II

PROCEDIMIENTO APLICADO POR LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES PARA LA RETENCIÓN Y ENTERAMIENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

Antes de hacer referencia al procedimiento que debe ser aplicado por los contribuyentes especiales para la retención y enteramiento del IVA, es necesario referir lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000), en cuanto al Sistema Tributario venezolano en su Artículo 316 establece que:

El Sistema Tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo el principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población.⁴³

Luego, esta norma hace referencia a todo el “sistema” lo que implica la idea de un conjunto de normas tributarias ordenadas y coordinadas con el fin de obtener el objetivo constitucional del aporte solidario del ciudadano a las cargas del Estado y no a cada tributo aisladamente. De manera que, el principio establecido en el Artículo 316 de la Carta Magna no puede ser interpretado aisladamente por cada ente territorial, como si hiciera referencia a distintos sistemas tributarios (el estatal, el municipal y el nacional), la norma se refiere al sistema de tributación en la República Bolivariana de Venezuela.

Por lo tanto, esa referencia constitucional a una justa distribución de la carga tributaria, se refiere a la consideración de los sujetos pasivos de cada tributo, con relación a la totalidad de la carga que debe soportar cada sujeto

⁴³ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. *Gaceta Oficial de la República de Venezuela*, N° 5453 (Extraordinaria), Marzo 24, 2.000, p. 87.

como requerimiento tributario de los distintos entes con poder para exigirle contribución al gasto público. Hay autores como Giannini y Jeze (2007), que al definir el impuesto le atribuyen un objetivo determinado, por ejemplo, el primero, señala que es:

La prestación pecuniaria que una entidad pública tiene el derecho de exigir, en virtud de su poder de imperio, originario o derivado, según los casos, en la medida y formas establecidas por la ley, con el fin de obtener un ingreso.⁴⁴

Por su parte, Giannini y Jeze (2007) expresa que “Es una prestación pecuniaria, requerida de los particulares coercitivamente por el Estado a título definitivo y sin contraprestación, con miras a cubrir cargas públicas”⁴⁵. Hoy, se puede decir que el impuesto tiene por fin obtener ingresos o cubrir gastos públicos, pues para el Estado Moderno es un mecanismo para alcanzar objetivos, para orientar la actividad económica y social que se ha propuesto.

Con respecto al término contribuyente, en la Ley del IVA y en el Código Orgánico Tributario (COT) se encuentra la definición de contribuyentes como sujetos pasivos (personas naturales, personas jurídicas, y demás entes que constituyan una unidad económica) respecto de los cuales se verifica el hecho imponible, los cuales están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales establecidos en el código orgánico tributario. Arocha (2006), señala que:

Dentro del sistema de Contribuyentes Especiales, se establecen los siguientes objetivos a lograr: Controlar eficientemente un porcentaje alto de recaudación total, aportada por un reducido número de contribuyentes; servir de experiencia piloto para el ajuste de la organización, la selección y el entrenamiento del personal, así como la implantación de nuevos procedimientos para la educación de contribuyente; aportar al nivel normativo del SENIAT, información relevante para la planificación y elaboración del estudio tributario y

⁴⁴ Giannini y Jeze. : *Instituciones de derecho tributario*. Madrid. España: Ediciones de Derecho Financiero, 2007, p. 98.

⁴⁵ Giannini y Jeze. : *Instituciones de derecho tributario*. op. cit. p 76.

obtener información de todos aquellos contribuyentes que actúan como clientes o proveedores de estos, para así ampliar el ámbito de control de la administración.⁴⁶

Cabe señalar, que el procedimiento aplicado por los Contribuyentes Especiales para la retención y enteramiento del Impuesto al valor agregado (IVA), está sujeto y de conformidad con la normativa que regula la tributación nacional atribuida al SENIAT, en la Providencia Administrativa 0056 y en materia de facturación la Providencia Administrativa 0071, la cual entró en Vigencia a partir de su publicación en la Gaceta Oficial Nro. 37.795 del 08/11/2011. Deroga la norma predecesora la 257.

Entre las disposiciones transitorias en la Providencia Administrativa 0071 es importante destacar:

Primera. Las personas señaladas en el Artículo 2 de esta Providencia Administrativa podrán seguir emitiendo facturas y otros documentos que se hubieren elaborado conforme a lo dispuesto en la Providencia Administrativa N° 0591 de fecha 28 de agosto de 2007, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.776 de fecha 25 de septiembre de 2007, y en la Providencia Administrativa N° 0257 de 19 de agosto de 2008, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.997 de fecha 19 de agosto de 2008, hasta agotar su existencia.

Segunda. Los sujetos pasivos obligados al uso de Máquinas Fiscales, dedicados a las actividades económicas enunciadas en el numeral 3 y en el primer aparte del artículo 8 de la presente Providencia Administrativa, no contempladas en la Providencia Administrativa N° 0257 publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.997 de fecha 19 de agosto de 2008, deben dar cumplimiento a esta obligación a partir del primer día del tercer mes calendario en su entrada en vigencia. es decir hasta el 1ero de Febrero de 2012. (01/02/2012).

⁴⁶ Arocha. : *La retención en la fuente y el anticipo tributario como mecanismo de recaudación y control del impuesto sobre la renta*, México. Editorial Mc Graw Hill. 2006. p. 41.

Si el sujeto pasivo posee más de un establecimiento o sucursal podrá dar cumplimiento a esta obligación de manera progresiva, utilizando, en los locales en los que aún no haya instalado la Máquina Fiscal, los medios de emisión previstos.

Tercera. Los sujetos pasivos que inicien actividades con posterioridad a la entrada en vigencia de esta Providencia Administrativa, que cumplan con lo establecido en los numerales 2 y 3 del artículo 8, están obligados a emplear, exclusivamente, máquinas fiscales como medios de emisión de facturas u otros documentos, independientemente que hayan obtenido o no la cantidad de ingresos establecidos en el numeral 1 del mencionado artículo. Es decir, "ya es obligatorio el uso desde la emisión de la primera factura"

Como hecho relevante, la nueva providencia 0071 no cambia los requisitos de las facturas, notas de crédito, notas de debito, guías de despacho u órdenes de entrega, así como la factura o medios impresión, con la excepción de quienes ahora estarán obligados a utilizar máquinas fiscales conforme lo previsto en el artículo 8 de la nueva Providencia Administrativa. Es importante señalar a través de un cuadro comparativo, cuáles han sido los cambios efectuados por el SENIAT para los contribuyentes especiales en la nueva Providencia Administrativa 0071 con la derogada 0257.

Cuadro 4. Cambios efectuados por el SENIAT para los contribuyentes especiales en la nueva Providencia Administrativa 0071 con la derogada 0257.

Artículo Providencia Administrativa 0257	Artículo Providencia Administrativa 0071	Modificación
Varios artículos	Varios artículos	Se sustituye la expresión "Providencia" por "Providencia Administrativa" para identificar a la correspondiente norma emitida por el SENIAT.
1	1	Se incluye dentro de los documentos que se rigen por la normativa prevista en Providencia Administrativa que aplica a la emisión de facturas y otros documentos a las " certificaciones de débito fiscal exonerado ".
2	2	Se incluyen como sujetos a la normativa que rige la emisión de facturas y otros documentos, a las Personas Naturales que sean contribuyentes del IVA, aun en los casos en que sus ingresos anuales sean iguales o inferiores a 1.500 U.T.
3	3	Extiende a un plazo de dos (02) años más, al lapso para que la Administración Tributaria dicte las normas para emisión de facturas en los casos de ventas de inmuebles, operaciones financieras y las realizadas por bolsas de valores y agrícola. Este plazo fue de un año establecido en la norma predecesora dictada en el año 2007, pero no se cumplió.

Cont...

Artículo Providencia Administrativa 0257	Artículo Providencia Administrativa 0071	Modificación
6	6	Se establece de forma expresa que los sujetos que no estén obligados a utilizar máquina fiscal por disposición de los previsto en el artículo 8 de la Providencia Administrativa, podrán utilizar de forma simultánea más de un medio de impresión de documentos . Es decir, que podrían utilizarse en forma simultánea cualquiera de los medios de impresión previstos en el artículo 6 de la Providencia Administrativa, a saber: (a) Mediante Formas Libres, (b) Mediante formatos y (c) Mediante máquinas fiscales. Esta posibilidad estaba ya prevista en la norma precedente, pero ello por no haber una prohibición expresa para hacerlo, y no como ahora ocurre, donde en la nueva norma se establece una autorización expresa para aplicarla.
7	7	Por efecto de la inclusión de un nuevo artículo, (el 25) se corren los artículos de allí en adelante. El artículo 29 que en la Providencia Administrativa 0257 establecía los requisitos que desde la imprenta debían contener los “formatos” pasa a ser el artículo 30 y el artículo 30 que en la Providencia Administrativa 0257 establecía los requisitos que desde la imprenta debían contener las “formas libres” para a ser el artículo 31.
8.2	8.2	Se modifica la segunda condición para que determinados sujetos emitan facturas exclusivamente a través de “máquinas fiscales” . En la Providencia Administrativa 0257 se establecía que dicha condición era que : “El número de operaciones de ventas o prestaciones de servicios con sujetos que no sean contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, sea superior a las efectuadas con contribuyentes ordinarios de dicho impuesto” y ahora en la nueva norma se estipula que las misma es que: “Realicen mayor número de operaciones de ventas o prestaciones de servicios con sujetos que no utilicen la factura como <u>prueba del desembolso o del crédito fiscal</u> según corresponda” . Debemos entender que quienes requieren la factura como prueba del desembolso son los contribuyentes del ISLR que realizan actividades económicas, mientras que los que requieren probar el crédito son los contribuyentes ordinarios del IVA.
8	8	Se establecen como “literales” los “ordinales” del numeral 3 de la Providencia Administrativa predecesora.
8.3(c)	8.3 (c)	Se establece que a los efectos de este numeral se entenderá por vehículo automotor cualquier medio de transporte de tracción mecánica.
8.3 (d)	8.3 (d)	Se incluyen dentro de las actividades económicas que al ser realizadas en forma concurrente con las condiciones previstas en los dos primeros numerales del artículo 8 de la Providencia Administrativa, a las ventas de repuestos, partes y piezas de aires acondicionados , por cierto que ahora por la forma tan singular de redacción de este nuevo literal quedarían excluidas las ventas de aires acondicionados. Entendemos que ello es un error y que dicha actividad también está incluida.
8.3. (h)	8.3. (h)	Se incluyen dentro de este literal a la venta de artículos deportivos , los cuales no estaban incluidos en la norma precedente. También se incluyen a las carteras , antes estas estaban incluidas en la categoría de bolsos de mano.
8	8	Se incluyen 5 grupos de actividades económicas a las ya previstas en la Providencia Administrativa, las cuales al cumplir con los dos primeros requisitos del artículo 8, deberán emitir facturas exclusivamente a través de máquinas fiscales. q. Servicios de alojamiento y hospedaje, prestados en hoteles, moteles, posadas y casa de huéspedes. r. Servicios de alquileres de cajas de correo o apartados postales (P.O. BOX). s. Venta de electrodomésticos o sus accesorios y repuestos. t. Ventas de libros, papelerías y artículos de oficina. u. Venta de muebles para el hogar y oficinas.

Cont...

8	8	Los sujetos pasivos dedicados a las actividades económicas previstas en el literal j del numeral 3 (<i>Servicio de comida y bebidas para su consumo dentro o fuera de establecimientos tales como: restaurantes, bares, cantinas, cafés o similares; incluyendo los servicios de comidas y bebidas a domicilio</i>), deben emplear como medio de facturación obligatoria, máquinas fiscales, independientemente de que hayan obtenido o no la cantidad de ingresos previstos en el numeral 1 de este artículo.
10.7	10.7	Se modifica el numeral 7 del artículo 10 relativo a las razones que justifican la excepción a emitir facturas por medio de máquinas fiscales de los que están obligados a ello. En la Providencia 0257 se establecía como una de las excepciones la ocasión en la que <i>“el usuario realice operaciones donde deba emitir, por solicitud del cliente, más de una copia de la factura”</i> , esto cambia ahora en los siguientes términos: <i>“El usuario realice operaciones en donde deba emitir, por solicitud del cliente, más de una copia de la factura, por exigencias de normas legales o reglamentarias, así como por solicitud de los órganos y entes públicos.”</i> De forma tal que la exigencia de la factura ya no es del cliente, sino que debe estar amparado en una norma legal o reglamentaria o por exigencia exclusiva de órganos y entes públicos.
	25	Se incluye un nuevo artículo que establece que las certificaciones de débito fiscal exonerado deben emitirse a través de “formatos” o “formas libres” , conforme los requisitos que se establecen en dicho artículo.
	49	Se incluye un nuevo artículo que establece que <i>“queda expresamente prohibida a los sujetos prestadores de servicios obligados al uso de máquinas fiscales, señalados en el artículo 8 de la presente Providencia Administrativa, la emisión de cualquier otro tipo de documento distinto a facturas, que sean utilizados para informar el monto parcial o total de las operaciones efectuadas, tales como: estados de cuenta, reportes gerenciales, notas de consumo estados demostrativos y sus similares, aún cuando el medio de emisión lo permita”</i> . Esto en particular parece afectar mayormente a los restaurantes que acostumbran emitir un resumen preliminar al cliente, antes de la emisión de la factura definitiva.
	Disposición Transitoria Primera	Se establece que las facturas elaboradas de conformidad con lo dispuesto en las Providencias Administrativas 0591 y la 0257 se podrán utilizar hasta agotar su existencia. Con respecto a las facturas elaboradas conforme la Providencia Administrativa 0591, tal disposición había sido omitida por error en la Providencia Administrativa 0257.
	Disposición Transitoria Segunda	El sujeto pasivos obligado a utilizar Máquinas Fiscales dedicados a las actividades económicas enunciadas en el numeral 3 y en el primer aparte del Artículo 8 de esta Providencia Administrativa <u>no contemplados en la Providencia Administrativa 0257</u> , deben dar cumplimiento a esta obligación a partir del primer día del tercer mes calendario de su entrada en vigencia. Esto es el 01/02/2012. Si el sujeto pasivo posee más de un establecimiento o sucursal podrá dar cumplimiento a esta obligación de manera progresiva, utilizando, en los locales que aún no haya instalado la Máquina Fiscal, los medio de emisión previstos en los numerales 1 y 2 del Artículo 6 de esta Providencia Administrativa. <u>En todo caso, a partir de la fecha prevista en el encabezamiento de esta Disposición, todos los establecimientos o sucursales deberán utilizar Máquinas Fiscales.</u>
	Disposición Transitoria Tercera	Los sujetos pasivos que inicien actividades con posterioridad a la entrada en vigencia de esta Providencia Administrativa, que cumplan con lo establecido en los numerales 2 y 3 del artículo 8, <u>están obligados a emplear, exclusivamente, máquinas fiscales como medio de emisión de facturas otros documentos, independientemente que hayan obtenido o no la cantidad de ingresos establecidos en el numeral 1 del mencionado artículo.</u> Es decir, que desarrollando la actividad económica prevista en el numeral 3 del artículo 8, sólo deberán verificar si las operaciones realizadas son mayormente con quienes requieren las facturas respectivamente como prueba del desembolso o el crédito fiscal, lo que se evalúa conforme las operaciones del año inmediatamente anterior. Esto realmente da un plazo <u>de al menos un año</u> a la nueva empresa para la instalación de máquinas fiscales.

Cont...

	Disposición Transitoria Cuarta	Las certificaciones de débito fiscal exonerado elaboradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente Providencia Administrativa , podrán seguir utilizándose hasta el plazo de un (01) año, contado a partir de la publicación en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela, o hasta agotarse su existencia, lo que ocurra primero. A partir de la entrada en vigencia de esta Providencia Administrativa, <u>sólo podrá solicitarse la elaboración de certificaciones de débito fiscal exonerado a una imprenta autorizada, cumpliéndose con los requisitos establecidos en la presente Providencia Administrativa.</u>
--	--------------------------------	--

Fuente: Tributos internos del SENIAT (2012)

En relación a estas modificaciones, afirmó Márquez (septiembre 3, 2012. Diario del Pueblo. Región. Oriente), intendente nacional de Tributos Internos del SENIAT, que actualmente existen una cantidad importante de comercios como peluquerías, carnicerías, venta de repuestos, alimentos y restaurantes, que no emiten la factura o hacen todo lo posible para evadir la emisión de la misma. En tal sentido, instó a los distintos comercios del país a emitir las respectivas facturas de consumo, a través del sistema generado por las máquinas fiscales. Así mismo, recordó que:

La campaña Exige tu Factura, a la que calificó de "bien aguerrida", responde a distintos análisis realizados por el organismo, en ocasión de la providencia 0071, emitida en noviembre del año pasado. Ratificó que, durante el primer semestre de este año, el SENIAT cumplió y sobrepasó la meta en materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA).⁴⁷

Señaló que la mencionada providencia "obliga" a todos los comercios a tener máquinas fiscales para emitir la factura al consumidor final. La intendente nacional afirmó que este sistema es "muy fácil" para cumplir con este proceso, ya que el comerciante no necesita solicitar datos personales, saber si el cliente cancela con tarjeta de débito o crédito, entre otros aspectos.

Por otra parte, se considera importante hacer mención de algunos aspectos que se derivan de la aplicación de la Providencia de facturación 0071 de 2011. Ya que al entrar en vigencia la Providencia Administrativa N°

⁴⁷ Márquez. : *La campaña Exige tu Factura, a la que calificó de "bien aguerrida"*. Diario del Pueblo. Región. Oriente, de fecha septiembre 3, 2012. Cuerpo b, p. 8.

0071, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela el 8 de noviembre del 2011, la conducta de los contribuyentes prestadores de servicios obligados al uso de máquinas fiscales y en particular, al sector de comidas y bebidas, ha tomado un sentido distinto al que exige el artículo 49 de dicho instrumento legal.

Este artículo en referencia, prohíbe a estos prestadores de servicios la emisión y entrega de los cortes de cuentas, informes gerenciales, comandas, estados de cuenta, entre otros, documentos estos no fiscales; es decir sólo están obligados a emitir una vez prestado el servicio la “Factura” legalmente emitida por la máquina fiscal, es este documento el que reflejará los montos totales de los consumos recibidos por parte del usuario del servicio.

Sin embargo, en la mayoría de los establecimientos se sigue observando el incumplimiento a esta prohibición y tomando en algunos de ellos, comportamiento inusual, todo ellos con el fin de eludir su gran responsabilidad de emitir la respectivas “Facturas” por los servicios prestados. Se presume con suficiente fundamento, que el contribuyente que explota este ramo de servicios de bebidas y comidas, cuando no emite la “Factura” no reflejará el importe del precio ni la suma del IVA causado dentro de sus registros contables y especiales las cuales señalarán en sus declaraciones de ISLR e IVA respectivas, es decir, ocultarán sus ingresos, lo que repercute en una disminución de sus impuestos a pagar a nivel nacional y municipal; y adicionalmente se apropiarán del IVA cobrados a sus clientes, convirtiéndose en verdaderos infractores de la normativa fiscal vigente.

En estos establecimientos se manejan pagos en efectivo, y la mayoría de los usuarios son consumidores finales que no van a requerir la factura para ser usadas como soportes de gastos o créditos fiscales, para el ISLR e IVA respectivamente, de esta manera, para las Administraciones Nacionales y Municipales le será difícil llegar a los importes reales que debían registrar estos contribuyentes, se les dificulta cruzar información con los comensales,

no pueden buscar información con la banca porque la transacción fue con efectivo.

Por otra parte, el hecho de no emitir la “Factura”, la información de la operación realizada, no se guarda en la memoria fiscal de la máquina, es decir, la sumas de las operaciones no facturadas (IVA y precio) no quedan registradas en la memoria que posee la máquina fiscal la cual podrá posteriormente ser auditada por la Administración Tributaria dentro de sus planes de fiscalización y determinación. Por esta razón es que cuesta mucho emitir la factura para este tipo de contribuyentes. Todas estas dificultades, hacen que la conducta de los contribuyentes de este sector se adecúe a las nuevas normas que tratan de controlar la evasión por ellos ejecutadas y adoptan nuevo comportamiento en los procedimientos de emisión de facturas, para dejar sin efecto la aplicación de la prohibición.

Por tanto, hay que exigir la factura, una vez emitida por el contribuyente, esta puede ser ajustada con la respectiva nota de crédito que también emite la máquina fiscal, para aquellos casos en que se produzca la devolución por parte del usuario de los servicios. Las notas de débitos o créditos son también documentos fiscales que van a justar hacia arriba o hacia abajo los elementos cuantitativos de las operaciones realizadas y reflejadas en las facturas emitidas, es decir, no hay excusa para justificar una emisión previa de documentos a la misma.

En virtud de que hoy en día las empresas e instituciones, prestan cada vez más atención a las implicaciones fiscales que pueden tener sus decisiones estratégicas, tanto desde el punto de vista de las leyes que obligan a un control interno estricto, como desde las nuevas tendencias tributarias, está provocando un profundo cambio tanto para los contribuyentes como para los agentes de retención.

A continuación se describen las normas generales de revisión de facturas sobre las cuales se retiene el IVA por parte de los Contribuyentes Especiales. Su ámbito de aplicación está contemplado en los artículos 1 y 2

de la Providencia 0071, el primero regula, las normas que rigen la emisión de facturas, notas de debito, notas de crédito, órdenes de entrega o guías de despacho y los certificados de debito fiscal exonerado. El segundo, establece a que personas jurídicas, naturales y entidades económicas sin personalidad jurídica están prescritas para la retención y enteramiento del IVA.

El artículo 3 de esta providencia establece que en la aplicación de la misma se excluyen las siguientes operaciones:

1. Las ventas de bienes inmuebles.
2. Las importaciones no definitivas de bienes muebles.
3. Las operaciones y servicios en general realizados por los bancos, institutos de créditos o empresas regidas por el Decreto N° 6.287 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras, incluidas las empresas de arrendamiento financiero y los fondos del mercado monetario; así como las realizadas por las instituciones bancarias de crédito o financieras regidas por leyes especiales, las instituciones y fondos de ahorro, los fondos de pensión, los fondos de retiro y previsión social y las entidades de ahorro y préstamo; con excepción de las operaciones de arrendamiento financiero o leasing en los términos establecidos en el párrafo primero del artículo 5 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado, las cuales deberán cumplir las disposiciones establecidas en esta Providencia Administrativa.
4. Las operaciones realizadas por las bolsas de valores y las bolsas agrícolas, así como la comisión que los puestos de bolsas agrícolas cobren a sus clientes por el servicio prestado por la compra de productos y títulos de origen o destino agropecuario.
5. Los servicios prestados bajo relación de dependencia de conformidad con la Ley Orgánica del Trabajo.
6. Las actividades y operaciones realizadas por los entes creados por el Ejecutivo Nacional de conformidad con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario, con el objeto de asegurar la administración eficiente de los tributos de su competencia; así como las realizadas por los entes creados por los Estados o Municipios para los mismos fines.
7. Los servicios de transporte público nacional de personas por vía terrestre.
8. Los servicios medico-asistenciales y odontológicos, de cirugía y hospitalización, prestados por entes públicos.
9. Las actividades realizadas por los parques nacionales, zoológicos, museos, centros culturales e instituciones similares, cuando se trate de entes sin fines de lucro exentos de impuesto sobre la renta.
10. Los servicios educativos prestados por entes públicos.
11. Los 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 esté exenta del impuesto sobre la renta.⁴⁸

Para sustituir la factura, simplificación y otros documentos se debe regir por el artículo 4 de la Providencia 0071. “el SENIAT, podrá autorizar la sustitución de las facturas y otros documentos o simplificar los requisitos exigidos para su emisión, tomando en consideración las características de

⁴⁸ Providencia Administrativa N° SNAT/2011/0071 de fecha Caracas, 8 de Noviembre de 2011, p. 1.

los emisores y de las operaciones que se realicen”. Dentro de los cuales se tiene actualmente las siguientes:

- Resolución 603, Facturación Boletos Aéreos GO N° 36.435 del 17.04-1998.

- Providencia 474, Disposiciones Especiales para los Intermediarios de Servicios de Telefonía GO N° 38.035 del 01-10-2004.

- Providencia 456, Que establece las disposiciones especiales de facturación para las estaciones de servicios GO N° 38.233 del 21-07-2005.

- Providencia 287, artículos 15 al 29 sobre las facturas y medios utilizados en la facturación de apuestas, regalías y comisiones, GO 39.059 de fecha 14-11-2008.

- Providencia 023, mediante la cual se autoriza a enmendar a los órganos y entes de la Administración Pública Nacional a enmendar formatos y formas libres elaborados por imprentas autorizadas, GO N° 39.656 del 14-04-2011.

Para la regulación y elaboración de facturas y otros documentos en imprentas autorizadas y máquinas Fiscales. El artículo 5 de la Providencia Administrativa 0071 es de carácter general, en ella establece cuáles son las normas para regular las imprentas autorizadas, las máquinas fiscales y, en general, la elaboración de las facturas y otros documentos. (Dentro de este ámbito se tiene la Providencia 592 que regula estas situaciones).

En cuanto los conceptos sobre formatos, formas libre y sistemas computarizados el artículo 7 de la Providencia 0071, establece que:

1. Formato elaborado por imprentas autorizadas: medio de emisión que debe contener desde la imprenta los datos y campos señalados en el Artículo 30 de esta Providencia administrativa.
2. Forma libre elaborada por imprentas autorizadas: medio de emisión que debe contener desde la imprenta los datos señalados en el Artículo 31 de esta Providencia Administrativa.
3. Sistemas computarizados o automatizados para la emisión de facturas y otros documentos: herramienta tecnológica informática que permite imprimir la información correspondiente a las operaciones realizadas por los contribuyentes, sobre los formatos o formas libres elaboradas por las imprentas autorizadas.⁴⁹

⁴⁹ Providencia Administrativa N° SNAT/2011/0071. op. cit. p. 3.

Los sujetos regidos por la providencia 0071 deben emitir las notas de crédito y débito de acuerdo al artículo 9 donde, “deben emitir las órdenes de entrega o guías de despacho únicamente mediante los medios previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 6, salvo que sean elaboradas por entes públicos nacionales, en los términos y condiciones que establezca la normativa aplicable”⁵⁰.

En los casos que se utilicen Máquinas Fiscales como medio de facturación, las órdenes de entrega o guías de despacho deben emitirse sobre formatos elaborados por imprentas autorizadas.

Medios Alternativos para la emisión de facturas en Caso de Averías de los Sistemas Computarizados

Según el artículo 10 de la providencia 0071, refiere que cuando los sistemas computarizados o automatizados para la emisión de facturas y otros documentos, se encuentren inoperantes o averiados, los documentos deberán emitirse en formatos elaborados por imprentas autorizadas, con el número del documento precedido de la palabra “serie”, seguida de caracteres que la identifiquen y diferencien. En estos casos, los emisores deben mantener permanentemente en el establecimiento los referidos formatos, a los fines de dar cumplimiento a lo establecido en este artículo.

a. Medios alternativos en caso de máquinas Fiscales

En este caso, según el artículo 11 de la providencia 0071:

Los usuarios obligados a utilizar Máquinas Fiscales conforme a lo establecido en el Artículo 8 de esta Providencia Administrativa, no pueden emplear simultáneamente otro medio para emitir facturas y notas de débito o de crédito, salvo cuando ocurra alguna de las situaciones que se enumeran a continuación, en cuyo caso deberán emitir dichos documentos sobre formatos elaborados por imprentas autorizadas:

1. La Máquina Fiscal empleada no sea capaz de imprimir el nombre o razón social y el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) del adquirente o receptor de los bienes o servicios, cuando las operaciones se realicen entre contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado o cuando las operaciones se realicen por sujetos que no

⁵⁰ Providencia Administrativa N° SNAT/2011/0071. op. cit. p. 2.

califiquen como contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado y se requiera el documento como prueba del desembolso, conforme a lo previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta. En este caso, si la factura de la Máquina Fiscal fue emitida, la misma deberá anexarse a la copia de la factura emitida sobre formatos elaborados por imprentas autorizadas.

2. La Máquina Fiscal se encuentre inoperante o averiada.
3. La Máquina Fiscal no pueda emitir notas de débito y notas de crédito.
4. El usuario realice operaciones por cuenta de terceros.
5. El usuario realice operaciones de exportación.
6. El usuario realice operaciones de ventas fuera del establecimiento a través de ruterros, vendedores a domicilio, representantes y otros similares a los aquí señalados.
7. El usuario realice operaciones en donde deba emitir, por solicitud del cliente, más de una copia de la factura, por exigencias de normas legales o reglamentarias, así como por solicitud de los órganos y entes públicos.

Los usuarios de Máquinas Fiscales deben mantener permanentemente en el establecimiento los formatos elaborados por imprentas autorizadas, a los fines de dar cumplimiento a lo establecido en este artículo.⁵¹

El SENIAT, mediante Providencia Administrativa de carácter general, autorizará el uso de medios distintos a los previstos en el artículo 6 de esta Providencia, para la emisión de facturas y otros documentos. Ejemplo como las facturas electrónicas de las operadoras telefónicas. Cabe señalar, que la providencia 091, es la que establece las disposiciones para la utilización de medios distintos para la emisión de facturas y otros documentos de servicios masivos, Gaceta Oficial 39.259 de fecha 08-09- 2009.

En cuanto a las tachaduras y enmendadura la Providencia 0071 en su artículo 40 estipula que:

Las facturas y otros documentos que no hayan sido utilizados deben ser destruidos, previa autorización de la Gerencia Regional de Tributos Internos del domicilio fiscal del emisor o la que sea competente en virtud de su condición de sujeto pasivo especial, cuando:

1. Se encuentren dañados de modo que resulte imposible su utilización.
2. No puedan utilizarse por disposición del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), conforme se establezca en Providencia Administrativa de carácter general que al efecto sea dictada.
3. Se produzcan cambios en la identificación del emisor o en su domicilio fiscal.

La autorización para la destrucción de facturas y otros documentos debe solicitarse dentro de los quince días continuos después de ocurrida alguna de las causas señaladas en los numerales 1 y 2 de este artículo. Para el caso regulado en el numeral 3 del presente artículo, la autorización deberá solicitarse dentro de los quince días continuos después de transcurrido el plazo establecido en el Artículo 37 de esta Providencia.⁵²

⁵¹ Providencia Administrativa N° SNAT/2011/0071. op. cit. p. 4.

⁵² Providencia Administrativa N° SNAT/2011/0071. op. cit. p. 13.

Mientras que para los casos en que la pérdida de la factura, nota de débito o nota de crédito, obedezca a circunstancias no imputables al contribuyente receptor, dicha Providencia en su artículo 42 contempla que, “Mientras no esté prescrita la obligación tributaria, los datos contenidos en las facturas y otros documentos deben ser legibles y permanecer sin alteraciones”⁵³. Así mismo, contempla que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante Providencia, podrá establecer el cumplimiento de determinados deberes y formalidades para la emisión de las referidas certificaciones. La emisión de las certificaciones a las que hace referencia este artículo no menoscaba el ejercicio de las facultades de verificación, fiscalización y determinación de la Administración Tributaria.

b. Medios para la Emisión de Facturas por Cuentas de Terceros

Está contemplado en los artículos 31 de la Providencia 0071; 10 de la Ley IVA y Reglamento IVA, que cuando se utilicen medios propios para la emisión de facturas por cuenta de terceros, incluso en los casos en que se realicen operaciones por cuenta de éstos, el emisor deberá cumplir lo establecido en esta Providencia, señalando adicionalmente por cada sujeto a favor de quien se emite la factura:

- 1.Nombre o razón social y número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) del tercero.
- 2.Descripción de la venta del bien o de la prestación del servicio, con indicación de la cantidad y monto. Si se trata de un bien o servicio exento, exonerado o no gravado con el impuesto a 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).
- 3.Especificación del monto total de la base imponible del impuesto al valor agregado, de ser el caso, discriminada según la alícuota, indicando el porcentaje aplicable, así como la especificación del monto total exento o exonerado.
- 4.Especificación del monto total del impuesto al valor agregado discriminado según la alícuota indicando el porcentaje aplicable, de ser el caso.
- 5.Indicación del valor total de la venta de los bienes o de la prestación del servicio o de la suma de ambos, si corresponde.
- 6.en los casos de operaciones gravadas con el impuesto al valor agregado, cuya contraprestación haya sido expresada en moneda extranjera, equivalente a la cantidad

⁵³ Providencia Administrativa N° SNAT/2011/0071. op. cit. p. 13.

correspondiente en moneda nacional, deberán constar ambas cantidades en la factura, con indicación del monto total y del tipo de cambio aplicable.⁵⁴

En tales casos, el emisor deberá entregar a los sujetos a favor de quienes se emite la factura, a más tardar dentro de los cinco días del mes siguiente a aquel en que remite la factura, una copia certificada de la copia de la factura. El Servicio nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante Providencia, podrá establecer el cumplimiento de determinados deberes y formalidades para la emisión de las referidas certificaciones.

Ejemplo de una Emisión de Factura por Cuentas de Terceros

MAKROLANDIA C.A. (Nombre y Apellido o razón social del Emisor) (Domicilio fiscal) RIF N° J-00000111-2		Factura 00000001 N° de Control: 00-00000001 Fecha de Emisión: DD-MM-AAAA	
Nombre y Apellido o razón social del comprador:		N° RIF o CED. N°:	
Factura emitida de conformidad con el artículo 10 de la Ley,		Por: Inverkayros C.A., Rif J3025345432	
Cantidad	Descripción / Gravado o Exento	Precio Unitario *	Monto del bien o servicio
3	Computadora compaq hk400	8.000,00	24.000,00
50	Cajas de Leche de 12 unidades (E)	300,00	15.000,00 (E)
50	Kilos de Pescado Mero	100,00	5.000,00
Adiciones, descuentos, bonificaciones al precio			
Monto total exento o exonerado			15.000,00
Base imponible según alícuota 12%			24.000,00
Base imponible según alícuota 8%			5.000,00
Monto total del impuesto según alícuota 12%			2.880,00
Monto total del impuesto según alícuota 8%			400,00
Monto total de la venta			47.280,00
Razón social del impresor / RIF Nomenclaturas y fecha de la Prov. XXXXXXXXX		TOTAL DE NÚMEROS DE CONTROL de de el N° ... hasta el N°.	
		Fecha de la elaboración: DD-MM-AAAA	

6 "sin derecho a crédito fiscal (copias)"

6 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.

Cabe destacar, que esta Providencia elimina la prohibición de la Providencia N° 592 respecto de la emisión de facturas sobre formas libres de forma mecánica, manteniéndose dicha prohibición para el empleo de medios manuales para el llenado de dichas formas libres. Igualmente, modifica el régimen de sujeción a la obligación de emplear máquinas fiscales a que se

⁵⁴ Providencia Administrativa N° SNAT/2011/0071. 2011, op. cit. p. 11. Ley del IVA reformada en Julio del 2002. Gaceta Oficial 37.002, julio28, 2000. p. 3 y Reglamento de la Ley del IVA tomando en cuenta una reforma efectuada por Ley. Gaceta Oficial Número 37.002, Julio 28, 2000. p. 5

refiere el artículo 8 de la providencia N° 592: “Para los Contribuyentes Ordinarios del Impuesto al Valor Agregado, los sujetos que realicen operaciones en Duty Free Shops y los sujetos que no califiquen como Contribuyentes Ordinarios del IVA”⁵⁵. Agregado cuyos ingresos brutos superen las 1.500 unidades tributarias, en los siguientes casos:

1. Se sustituye el supuesto de ventas de equipos de calefacción por el de venta de equipos de aire acondicionado.

2. Se obliga a los prestatarios de servicios de instalación de vidrios, reparaciones de artículos de cuero, textiles, calzados, prendas de vestir o sus accesorios, maletas, bolsos de mano, accesorios de viaje y artículos similares.

3. Se obliga a los vendedores de productos farmacéuticos, medicinales, nutricionales, ortopédicos, lentes y sus accesorios, equipos de computación, sus partes, piezas, accesorios y consumibles, equipos de impresión y fotocopiado o sus partes, piezas y accesorios.

4. Se libera de la obligación en comentarios a los hoteles, casas de huéspedes, campamentos y otros lugares de alojamiento.

Ejemplo de una Emisión de Factura Forma Libre

MAKROLANDIA C.A. (Nombre y Apellido o razón social del Emisor) (Domicilio fiscal) RIF N° J-00000111-2		Factura 00000001 N° de Control: 00.00000001 Fecha de Emisión: DD-MM-AAAA <small>Identificador art 8 Pro. 0592</small>	
Nombre y Apellido o razón social del comprador:		N°RIF o CED. N°:	
Cantidad	Descripción / Gravado o Exento	Precio Unitario *	Monto del bien o servicio
3	Computadora compaq hk400	8.000,00	24.000,00
50	Cajas de Leche de 12 unidades (E)	300,00	15.000,00 (E)
50	Kilos de Pescado Mero	100,00	5.000,00
Adiciones, descuentos, bonificaciones al precio			
Monto total exento o exonerado			15.000,00
Base imponible según alícuota 12%			24.000,00
Base imponible según alícuota 8%			5.000,00
Monto total del impuesto según alícuota 12%			2.880,00
Monto total del impuesto según alícuota 8%			400,00
Monto total de la venta			47.280,00
Razón social del impresor / RIF		TOTAL DE NÚMEROS DE CONTROL	Fecha de elaboración: DD-MM-AAAA
Nomenclatura y fecha de la Prov. XXXXXXXX		desde el N° hasta el N°	

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.

"sin derecho a crédito fiscal (copias)"

⁵⁵ Providencia Administrativa N° SNAT/2007/0592 Gaceta Oficial N° 38.776 de fecha Caracas, 25 de Septiembre de 2007, p. 2.

De igual forma la nueva providencia elimina la prohibición contenida en la anteriormente en la Providencia N° 592, relativa al empleo de más de un medio de facturación en los casos de sujetos obligados al uso de formatos elaborados por imprentas autorizadas, según artículo 9 de esta última. Así en sus artículos 2 y 3, mismo, los sujetos obligados al empleo de máquinas fiscales podrán emitir sus facturas y otros comprobantes mediante formatos elaborados por imprentas autorizadas en el caso que la máquina fiscal no sea capaz de imprimir el nombre y número de RIF del adquirente, y el comprobante sea utilizado por éste como prueba del gasto a los fines de su deducción en el impuesto sobre la renta o la operación se realice entre contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado.

A esta última disposición se agrega el supuesto en que el adquirente requiera del emisor de la factura o documento equivalente más de una copia del comprobante respectivo. En lo atinente a los requisitos que deben cumplir las facturas y otros comprobantes en el momento de su emisión por los contribuyentes ordinarios del IVA, la Providencia N° 0071 señala que:

1. En el caso de facturar la venta de un bien o la prestación de un servicio no gravado, debe colocarse al lado de su precio de venta la leyenda “(E)”, antes únicamente reservado para las operaciones exentas o exoneradas del impuesto al valor agregado.

2. Es necesario reflejar el número de control de la factura que soporta la operación al momento de la emisión de notas de débito o de crédito, en caso que aquella haya sido emitida sobre un formato o sobre una forma libre elaborada por imprentas autorizadas.

3. Reflejar las condiciones de pago.

4. Describir el bien enajenado o el servicio prestado en un espacio máximo de 5 líneas.

5. La mención “facturas de exportación” en los casos de exportación de bienes o servicios, bastando la referencia a la denominación “factura”.

Es importante señalar, que hoy en día, las empresas e instituciones, prestan cada vez más atención a las implicaciones fiscales que pueden tener sus decisiones estratégicas, tanto desde el punto de leyes que obligan a un control interno estricto, como desde las nuevas tendencias tributarias, lo que ha provocado un profundo cambio tanto para los contribuyentes como para los agentes de retención.

Procedimiento para Enterar el Impuesto Retenido

El proceso de retenciones se inicia a partir de la designación del Contribuyente como Agente de Retención del Impuesto al Valor Agregado, quién debe cumplir con las obligaciones de emitir el comprobante de retención IVA para su entrega a los proveedores por las transacciones de compra de bienes muebles o cuando reciban servicios de proveedores contribuyentes ordinarios del IVA, así como llevar los registros contables del Libro de Compra bajo las especificaciones y modelos señalados en el Portal Fiscal del SENIAT. Igualmente, el Contribuyente cumple con el procedimiento para enterar el impuesto retenido, a través de la opción Declaración Informativa habilitada en el Portal Fiscal del SENIAT, en la Gerencia Regional de Tributos Internos, División de Asistencia al Contribuyente, de acuerdo a su domicilio fiscal.

Los procedimientos estipulados por la providencia Administrativa 0056 para enterar el impuesto retenido son los siguientes:

1. El agente de retención, deberá acceder al portal oficial del SENIAT: <http://www.seniat.gov.ve> si no están inscritos en este medio deberán inscribirse en la página, operación esta que debe ser realizada solo una vez y le será asignada su clave de acceso para ingresar en el sistema.

2. El agente de retención presentara en el portal una declaración informativa de las compras y las retenciones practicadas durante el periodo correspondiente.

3. Al realizar la declaración informativa obedeciendo lo expresado anteriormente el agente de retención tiene dos opciones para enterar. La primera será a través del portal electrónico del Banco Industrial de Venezuela o imprimiendo la planilla de pago suministrada por la página del SENIAT denominada "planilla de pago para enterar las retenciones de IVA efectuadas por agentes de retención 99035".

4. En el caso de que el enterramiento no se pueda efectuar por medios electrónicos, el procede a pagar el monto correspondiente en efectivo, cheque de gerencia o transferencia de fondo en las taquillas de contribuyentes especiales que le corresponda o en cualquier taquilla del Banco Industrial de Venezuela.

Emisión del Comprobante de Retención

Por ley los agentes de retención están obligados a entregar a los proveedores un comprobante de cada retención de impuesto que les practiquen. Este debe emitirse y entregarse en un lapso no mayor de tres (3) días continuos del periodo de imposición siguiente, conteniendo las siguientes informaciones:

1. En primer lugar la numeración debe ser consecutiva y deberá contener catorce (14) caracteres con el siguiente formato: AAAMMSSSSSSSS, donde AAAA, serán los cuatro (4) dígitos del año; MM serán los dos (2) dígitos del mes y SSSSSSSS, serán los ocho (8) dígitos del secuencial el cual deberá reiniciarse en los casos que superen dicha cantidad.

2. Razón Social y número de Registro de Información Fiscal (RIF) del agente del agente de retención.

3. Cuando los comprobantes no sean impresos por el agente de retención. Esta debe llevar el nombre y el apellido o la Razón Social, el número de Registro de Información Fiscal (RIF) y el domicilio fiscal del

impresor.

4. Fecha de emisión y entrega del comprobante.

5. Nombre y apellido o Razón Social, número de RIF del proveedor, número de la factura, número de control de factura e impuesto retenido.

6. El formato en que se realiza la transmisión es en formato TXT, en el cual cada Declaración Informativa (archivo .TXT) sólo dispondrá de los datos relativos a las Compras y Ventas del Agente de Retención (Facturas, Notas de Débitos / Notas de Créditos, Certificaciones, incluyendo las operaciones Importación y Exportación).

Según Alvarado y Cruz (2006), el riesgo fiscal:

Surge por la mala interpretación en la aplicación de las leyes tributarias, lo cual puede tener un efecto importante en los fraudes que puedan cometer algunas empresas u organizaciones como consecuencia de manipulaciones, alteraciones de los registros contables, no haber realizado retenciones, no haber enterado los impuestos cobrados, en fin todos aquellos actos intencionales o no, que generen incumplimiento de las leyes, reglamentos y demás normativa tributaria.⁵⁶

Por ello, es de gran importancia la oportuna evaluación del riesgo fiscal, a través de los sistemas de contabilidad y de control interno de la organización, pues permitirá determinar qué factores de riesgo existen dentro de las normas y procedimientos en cuanto a: la determinación y pago de los tributos, el personal adecuado en las actividades tributarias y un monitoreo en tiempo real de las operaciones.

Cabe señalar, que la evaluación del riesgo fiscal trae consigo el mejoramiento de diferentes aspectos entre los cuales se pueden mencionar: contar con recursos suficientes para cubrir las actividades de los departamentos fiscales; prever los cambios en la legislación fiscal o en su interpretación por la administración; implementar estrategias para la búsqueda de un mayor ahorro fiscal; prever cambios en la legislación contable o en su interpretación por la administración; coordinar la

⁵⁶ Alvarado y Cruz. : *Auditoria tributaria (3ra edición)*, Barquisimeto. Venezuela: Jurídicas Rincón C.A 2006. p. 22.

comunicación interna para que sea eficiente; realizar los cambios en los requisitos regulatorios que sean establecidos; aumentar los procesos y tecnología que permitan acceder o utilizar a tiempo los datos fiscales relevantes y proporcionar herramientas en negocios e instituciones que no cuenten con estrategias en materia fiscal.

En este sentido las providencias establecen toda la normativa relacionada con el proceso de retención, quedando el ente público o el sujeto pasivo especial obligado no sólo a retener el 75% o el 100% del impuesto causado (IVA), según fuere el caso, sino también al cumplimiento de una serie de deberes formales que están implícitos en la norma actual que regula esta forma de recaudación.

Siendo así, se hace necesario para el agente de retención revisar las normas y procedimientos tributarios para el cálculo, retención y enteramiento del IVA. Por tal motivo, se considera que resulta de importancia, las normas relativas a la emisión de facturas prescrita en la providencia 0271, puesto que su cabal cumplimiento incide directamente en el porcentaje de retención y procedimientos aplicables para el caso del IVA en los contribuyentes denominados especiales.

CAPÍTULO III

DEBILIDADES Y FORTALEZAS EN LOS PROCEDIMIENTOS APLICADOS POR LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES DEL SECTOR DE BARRIO OBRERO, CENTRO Y LA CONCORDIA DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL EN MATERIA DE RETENCIONES Y ENTERAMIENTO DEL IVA

En el presente capítulo se desarrolló a objeto de medir las variables formuladas en preguntas en un instrumento de preguntas dicotómicas y de escala de Likert aplicado a la muestra de Agentes de Retención seleccionados como muestra de los sectores Barrio Obrero, La Concordia y Centro de la ciudad de San Cristóbal.

Una vez aplicado el instrumento a la muestra escogida, se obtuvo información que permitió establecer el análisis de los datos, los cuales se procesaron mediante tablas y gráficos, luego de haber calculado los datos a través de porcentajes definitivos. A este respecto, Sabino (2004), plantea del análisis de los datos cuantitativamente lo siguiente:

Este tipo de operación se efectúa con toda la información numérica resultante de la investigación. Esta, luego del procedimiento sufrido, se presentará como un conjunto de cuadros, tablas y medidas, a los cuales habrá que pasar en limpio, calculando sus porcentajes y otorgándoles formas definitivas.⁵⁷

Los análisis e información recolectada se codificó y tabuló para proceder después de su graficación, análisis e interpretación mediante técnicas cuantitativas que tiene que ver con los valores numéricos. Los mismos fueron procesados mediante la utilización de la estadística descriptiva, a través de la aplicación de cuadros de frecuencia (fs) y porcentajes (%). Seguidamente se presenta la tabulación de los resultados de acuerdo a las respuestas obtenidas con el instrumento.

⁵⁷ Sabino. : *El proceso de Investigación. (2da. Edición)*. Caracas. Venezuela: Editorial Panapo, 2004, p. 172.

En el análisis de los datos se efectuó un proceso inductivo, dinámico y repetitivo que comenzó con el trabajo de campo y consistió en darle sentido a los datos obtenidos en la investigación. Para Méndez (2001), este proceso lo define como: “El análisis inicia su proceso de conocimiento por la identificación de cada una de las partes que caracterizan una realidad; de este modo podrá establecer las relaciones causa – efecto entre los elementos que componen su objeto de investigación”.⁵⁸

Por tal motivo, una vez clasificados los mismos, se revisan los objetivos de la investigación. Se analiza por variable, utilizando descriptores particulares de la encuesta. Por otra parte, el análisis y tratamiento de los resultados se realizan en forma cuantitativa utilizando términos porcentuales y cualitativos haciendo inferencia en los resultados de las encuestas que se realizaron. En base a los resultados porcentuales y cualitativos de las encuestas se presenta una Matriz D.O.F.A, como herramienta importante de formulación de estrategias que conduce al desarrollo de cuatro tipos de estrategias: DO, FO, DA, FA.

La estrategia DO, tiene el objetivo de mejorar las debilidades internas valiéndose de las oportunidades externas. La estrategia FO, se basa en el uso de las fortalezas internas para aprovechar las oportunidades externas. Así mismo, la estrategia DA, tiene como objeto eliminar las debilidades internas y eludir las amenazas ambientales. La estrategia FA, se basa en la utilización de las fortalezas en los procedimientos aplicados por los contribuyentes especiales del sector de barrio obrero, centro y la concordia del municipio San Cristóbal en materia de retenciones y enteramiento del IVA para evitar o reducir el impacto de las amenazas externas.

⁵⁸ Méndez, C.: *Metodología de la Investigación*. 2da. Edición. Santa Fe de Bogotá, Colombia. Editorial Mc Graw Hill. 2001, p.146

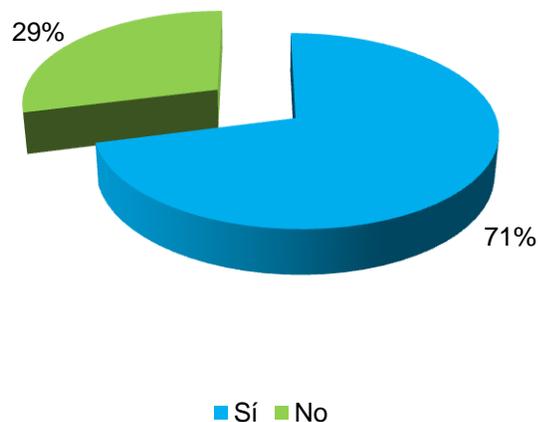
Ítem 1. ¿Está Usted familiarizado con el Portal Fiscal del SENIAT?

Cuadro 5. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Conocimientos de la Normas Tributarias.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Sí	200	71
No	83	29
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 1. Conocimientos de la Normas Tributarias



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

De acuerdo al resultado, el 71% respondieron que sí están familiarizados con el Portal Fiscal del SENIAT, mientras que el 29% restante no se encuentran familiarizados. Se puede apreciar entonces, que la tecnología todavía no es del dominio de la totalidad de los usuarios, sin embargo para el SENIAT como organismo, es importante que la mayoría de Agentes de Retención si lo hagan.

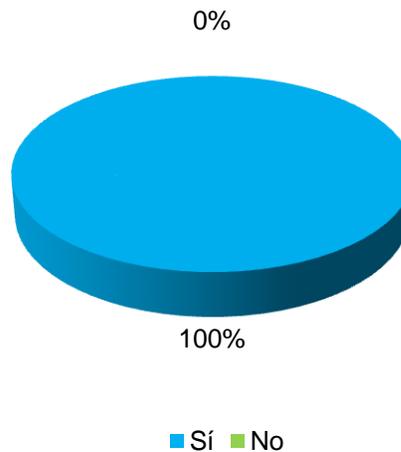
Ítem 2. ¿Tiene conocimiento de las Normas Tributarias que regulan los requisitos de las facturas y las retenciones del IVA?

Cuadro 6. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Conocimientos de la Normas Tributarias.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
SI	283	100
NO	0	-
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 2. Conocimientos de la Normas Tributarias



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

La consulta de conocimiento de las Normas Tributarias que regulan los requisitos de las facturas y las retenciones del IVA, reflejo que el 100% sí tiene dicho conocimiento. Según los resultados se observa que hay un total conocimiento de las Normas Tributarias que regulan lo relacionado a la facturación y el cálculo y retención del IVA, considerado esto una ventaja para el SENIAT.

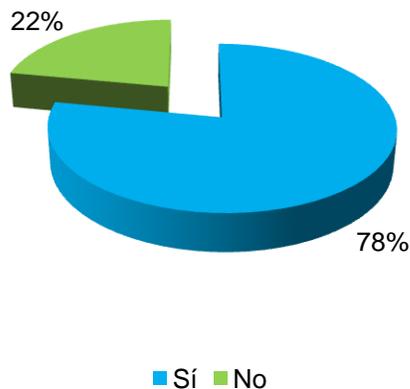
Ítem 3. ¿Conoce las excepciones y las no sujeciones establecidas en la Ley del IVA?

Cuadro 7. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Conocimientos de la Normas Tributarias.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
SI	220	78
NO	63	22
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 3. Conocimientos de la Normas Tributarias



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

El 78% de los contribuyentes especiales entrevistados respondieron que sí conocen las excepciones y las no sujeciones establecidas en la Ley del IVA, mientras que el 22% restante no las conocen. En las respuestas se aprecia que un porcentaje significativo las conoce y una proporción menor indicó no conocerlas, lo que hace posible la presencia de errores en la determinación de la Retención del IVA, en lo que refiere al porcentaje de aplicación.

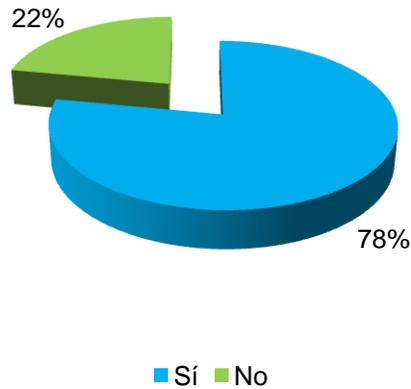
Ítem 4. ¿La empresa ha recibido asistencia en materia de facturación y retención del IVA por parte del SENIAT?

Cuadro 8. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Asistencia por parte del Subsistencia.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
SI	220	78
NO	63	22
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 3. Conocimientos de la Normas Tributarias



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

El 78% de los Contribuyentes Especiales entrevistados respondieron que sí; la empresa ha recibido asistencia en materia de facturación y retención del IVA por parte del SENIAT, mientras que el 22% restante no la ha recibido. En las respuestas se observa marcada tendencia a confirmar que han recibido asistencia en materia de facturación, lo cual es una ventaja aprovechada por los agentes de retención en contraposición con los que no la han recibido y son los más sensibles a ser sancionados.

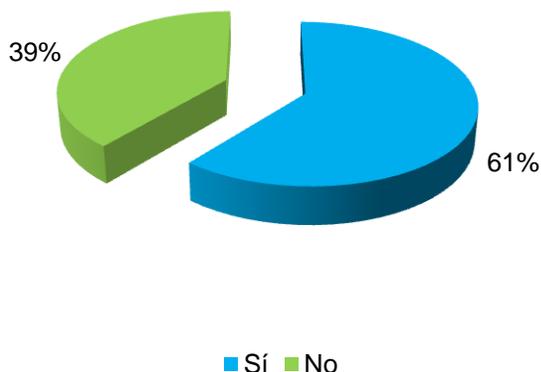
Ítem 5. ¿Posee Ud. ejemplares de las providencias administrativas que regulen la forma de emitir las facturas, los comprobantes de retención, la forma de retener y enterar el Impuesto al Valor Agregado?

Cuadro 9. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Facturación.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
SI	173	61
NO	110	39
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 5. Facturación



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

El 61% de los Contribuyentes Especiales entrevistados respondieron que si poseen ejemplares de las providencias administrativas que regulen la forma de emitir facturas, comprobantes de retención; así como las normas que establecen los lineamientos para retener y enterar el Impuesto al Valor Agregado, mientras que el 39% restante no la posee. Como puede observarse, la importancia de la posesión de estas Providencias Administrativas, dado que permite el conocimiento de las normas que deben cumplir las facturas a los efectos de determinar los porcentajes de retención correctos del IVA.

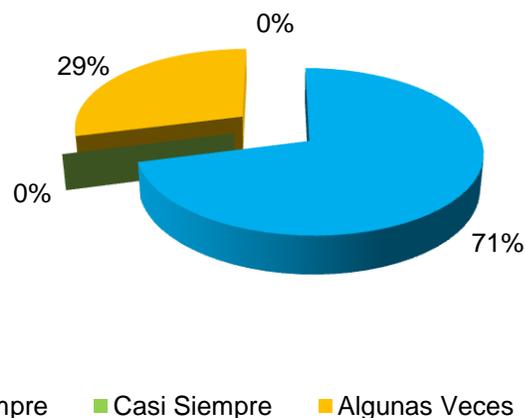
Ítem 6. ¿Se realiza la retención al momento del registro de la factura?

Cuadro 10. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Procedimientos.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Siempre	200	71
Casi siempre	0	-
Algunas veces	83	29
Nunca	0	-
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 6. Procedimientos



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

El 71% de los entrevistados respondieron que siempre realizan la retención al momento del registro de la factura, y el 29% restante expresaron que no lo hacen al registrar la factura. En las respuestas se observa que un porcentaje significativo de Contribuyentes Especiales no cumplen con practicar la retención de IVA como lo establece la Providencia 0056; es decir al momento del registro contable, lo cual justifica el desarrollo de estrategias para dar cumplimiento a esta norma legal.

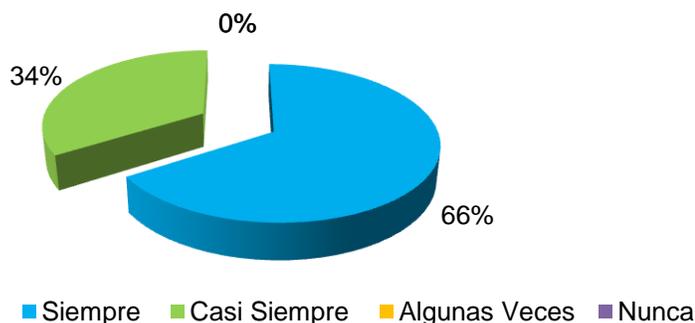
Ítem 7. ¿Se enteran las retenciones realizadas de manera oportuna según lo exigido en las providencias del SENIAT?

Cuadro 11. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Procedimientos.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Siempre	188	66
Casi siempre	95	34
Algunas veces	0	-
Nunca	0	-
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 7. Procedimientos



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

El 66% de los entrevistados respondieron que siempre enteran las retenciones realizadas de manera oportuna según lo exigido en las providencias del SENIAT, y el 34% restante expresaron que casi siempre enteran las retenciones realizadas. En las respuestas se aprecian marcada tendencia de los contribuyentes especiales a enterar de manera oportuna reconociendo que son responsables de retener y enterar un porcentaje de la alícuota del impuesto al valor agregado al SENIAT. Sin embargo, infiere el indicador casi siempre, que en ocasiones no ha ocurrido de manera oportuna dicho enteramiento.

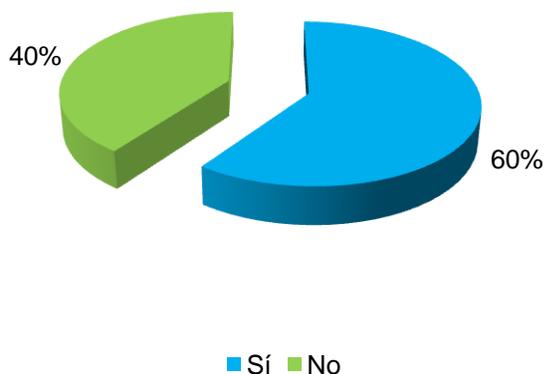
Ítem 8. ¿Tiene la empresa medios alternativos de facturación en caso de averías de los sistemas computarizados?

Cuadro 12. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Procedimientos.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
SI	171	60
NO	112	40
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 8. Procedimientos



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

El 60% de los contribuyentes especiales entrevistados respondieron que la empresa si posee medios alternativos de facturación en caso de averías de los sistemas computarizados, mientras que el 40% restante no los posee. Como puede observarse la tendencia de los informantes que no posee medios alternativos de facturación, lo que indica que desconocen la eliminación de la prohibición de usar más de un medio de facturación a los sujetos que utilicen formatos elaborados por imprentas autorizadas contenidas en el Art. 9 de la Providencia 591.

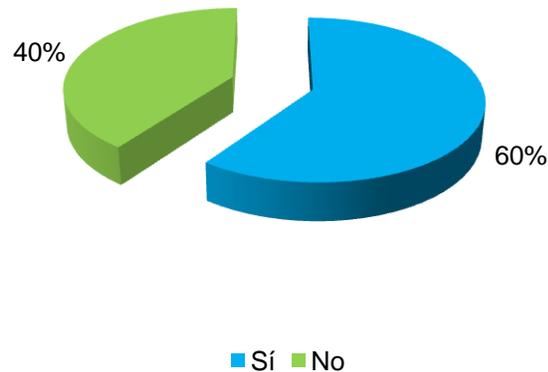
Ítem 9. ¿Sabe cuando utilizar medios alternos en caso de averías de las máquinas fiscales?

Cuadro 13. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Inducción al Personal.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
SI	171	60
NO	112	40
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 9. Inducción al Personal



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

El 60% de los contribuyentes especiales entrevistados respondieron que sí saben cuando utilizar medios alternos en caso de averías de las máquinas fiscales, mientras que el 40% restante no tiene conocimiento de cuando utilizar medios alternos cuando se presenten averías. Como puede observarse la pregunta anterior, igualmente, desconocen cómo utilizar los medios alternativos. Lo cual es una debilidad de los agentes de retención definidos como Contribuyentes Especiales y pueden ser sancionados en el momento de ser fiscalizados por el SENIAT.

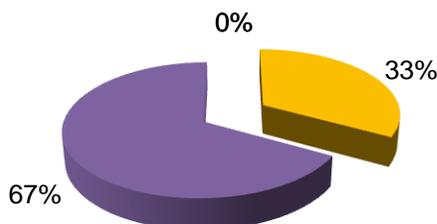
Ítem 10. ¿Ha proporcionado la empresa inducción para la aplicación de los procedimientos a seguir en materia Retenciones del IVA?

Cuadro 14. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Inducción al Personal.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Siempre	0	-
Casi siempre	0	-
Algunas veces	93	33
Nunca	190	67
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 10. Inducción al Personal



■ Siempre ■ Casi Siempre ■ Algunas Veces ■ Nunca

Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

La tendencia de opiniones representada por el 67% de los entrevistados respondieron, que la empresa nunca les ha proporcionado inducción para la aplicación de los procedimientos a seguir en materia Retenciones del IVA, y el 33% restante expresaron que algunas veces han recibido inducción para la aplicación de dichos procedimientos. En las respuestas se aprecia, que las empresas no cuentan con programas de capacitación ni adiestramiento que les permitan actualizar al personal los conocimientos en cuanto al manejo de los casos que se le presentan por la aplicación de la Providencia Administrativa vigente.

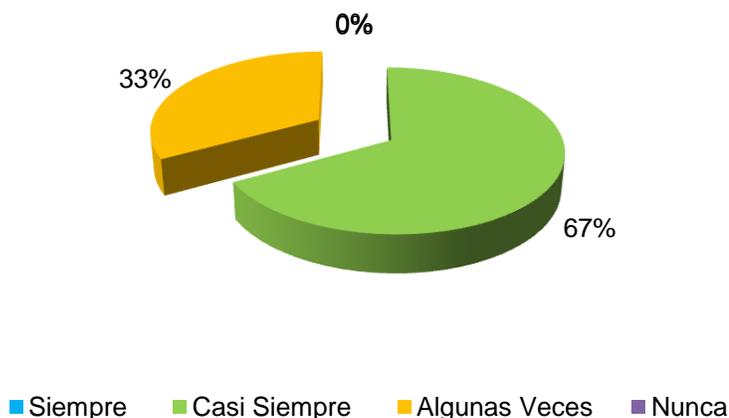
Ítem 11. ¿El personal se mantiene actualizado en cuanto a los deberes formales y materiales en materia de IVA?

Cuadro 15. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Inducción al Personal.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Siempre	0	-
Casi siempre	190	67
Algunas veces	93	33
Nunca	0	-
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 11. Inducción al Personal



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

La tendencia mayoritaria de opiniones está representada por el 67% de los entrevistados que respondieron que casi siempre se mantienen actualizados en cuanto a los deberes formales y materiales en materia de IVA, mientras que el 33% restante expresan que algunas veces se mantienen actualizados. Lo que implica pensar, que no poseen manuales de procedimientos actualizados, establecidos en las Normas Tributarias y por otra parte no hay control interno que permita verificar la situación que allí se presenta.

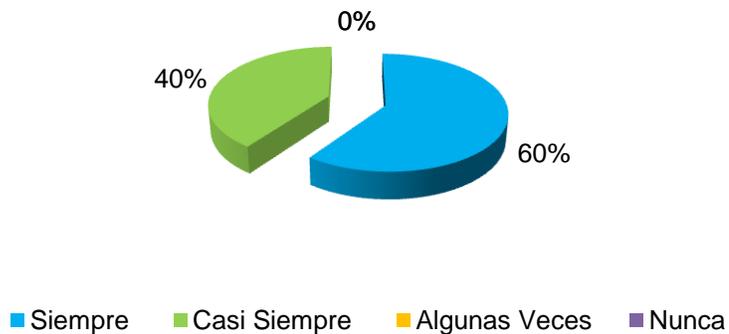
Ítem 12. ¿Se verifica que la factura cumpla con los requisitos mínimos de facturación exigidos por el SENIAT?

Cuadro 16. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Control Interno.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Siempre	171	60
Casi siempre	112	40
Algunas veces	0	-
Nunca	0	-
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 12. Control Interno



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

Los entrevistados respondieron en un 60% que siempre verifican que la factura cumpla con los requisitos mínimos de facturación exigidos por el SENIAT, mientras que el 40% restante expresaron que casi siempre verifican. Se concluye, que un porcentaje alto de agentes de retención no cumple con los controles internos del chequeo y verificación exhaustiva de las facturas para la determinación de la retención del IVA, Lo que implica mayor oportunidad de cometer errores en el cálculo de la Retención y por consiguiente en su enterramiento.

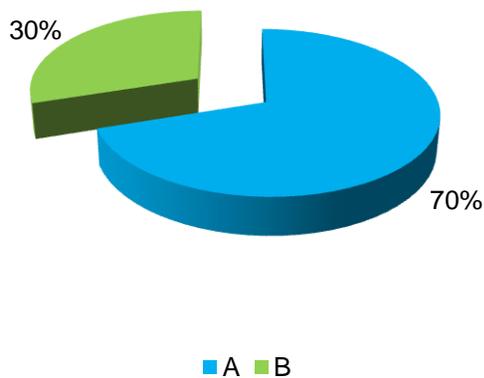
Ítem 13. ¿Cuáles son los errores más comunes en el proceso de retención de IVA al Proveedor y su enteramiento?

Cuadro 17. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Control Interno.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
A. Cálculo de la retención	198	70
B. Errores en el archivo de retenciones	85	30
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 13. Control Interno



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

De acuerdo al resultado, el 70% de los entrevistados respondieron que el cálculo de la retención es uno de los errores más comunes en el cálculo del IVA al Proveedor, mientras que el otro 30% expresaron que los errores en el archivo de retenciones. La tendencia de los informantes indica, que pueda que exista un control interno tributario en materia de retenciones de IVA en Contribuyentes Especiales con algunas deficiencias o debilidades lo cual, pudiera ocasionar incumplimiento de deberes formales y materiales, y como consecuencia, acarrear sanciones y multas.

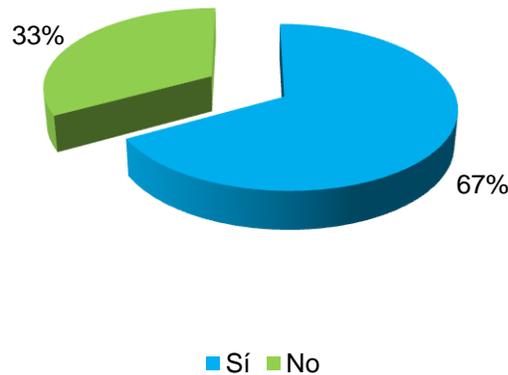
Ítem 14. ¿Considera que la empresa cuenta con un sistema de control interno eficiente que le permite cumplir con las obligaciones tributarias?

Cuadro 18. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Inducción al Personal.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Sí	190	67
NO	93	33
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 14. Inducción al Personal



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

Como puede observarse el 67% de los entrevistados respondieron que la empresa sí cuenta con un sistema de control interno eficiente que le permite cumplir con las obligaciones tributarias, mientras que el 33% restante expresaron que no posee un sistema de control interno que le permita cumplir con dichas obligaciones. En las respuestas se aprecian, que algunos empleados pudieran no estar desarrollando sus funciones con la debida responsabilidad y diligencia o pudiera no existir una delimitación exacta de las responsabilidades del personal, y así el control interno tributario se torna deficiente ineficiente.

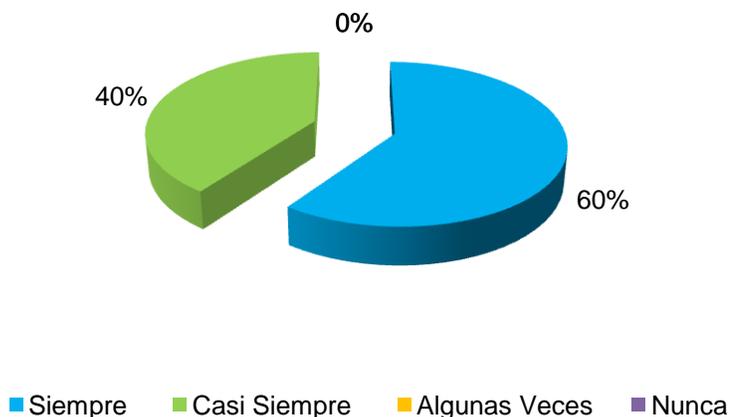
Ítem 15. ¿Los comprobantes de retención de Impuesto al Valor Agregado están de acuerdo con el artículo 18 de la Providencia Administrativa N° 0056?

Cuadro 19. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Control Interno.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Siempre	171	60
Casi siempre	112	40
Algunas veces	0	-
Nunca	0	-
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 15. Control Interno



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

Los entrevistados respondieron en un 60% que los comprobantes de retención de Impuesto al Valor Agregado siempre están de acuerdo con el artículo 18 de la Providencia Administrativa N° 0056, mientras que el 40% restante expresaron que casi siempre dichos comprobantes están de acuerdo con el artículo 18 de la providencia antes mencionada. Indican los resultados que no cumplen con lo establecido en este artículo, donde obliga al agente de retención entregar un comprobante al momento de la operación.

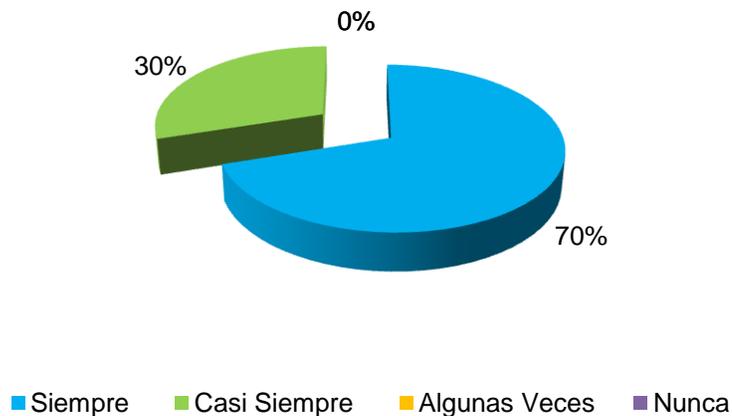
Ítem 16. ¿Registran oportunamente los comprobantes de Retención de IVA en los libros auxiliares de compras y ventas?

Cuadro 20. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Control Interno.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Siempre	85	30
Casi siempre	198	70
Algunas veces	0	-
Nunca	0	-
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 16. Control Interno



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

Luego de preguntar a los entrevistados si registran oportunamente los comprobantes de Retención de IVA en los libros auxiliares de compras y ventas, respondieron en un 70% que casi siempre, mientras que el 30% restante expresaron que siempre. En las respuestas se aprecia una marcada tendencia registrar oportunamente, disminuyendo así la posibilidad de evitar la sanción fiscales aplicadas por el SENIAT.

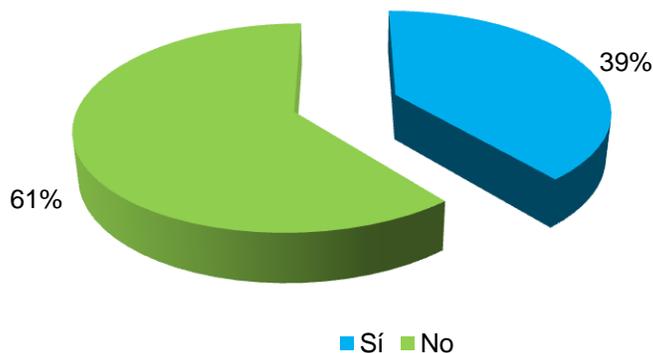
Ítem 17. ¿Existe un sistema automatizado de control interno tributario que se aplique en la empresa que permita para tomar decisiones oportunas y así evitar el retraso en el trabajo y sanciones tributarias?

Cuadro 21. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Control Interno.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
SÍ	110	39
NO	173	61
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 17. Control Interno



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

El 61% de los entrevistados respondieron que no existe un sistema automatizado de control interno tributario que se aplique en la empresa que permita para tomar decisiones oportunas y así evitar el retraso en el trabajo y sanciones tributarias, mientras que el 39% restante expresaron que si existe dicho sistema para el control interno tributario. En las respuestas se aprecia que el control interno no se realiza. Por consiguiente, no hay seguridad en el desarrollo de las tareas de retención del IVA y del enteramiento del impuesto de manera oportuna y correcta ajustado a lo establecido en la Providencia Administrativa 0056 en materia de Agentes de Retención.

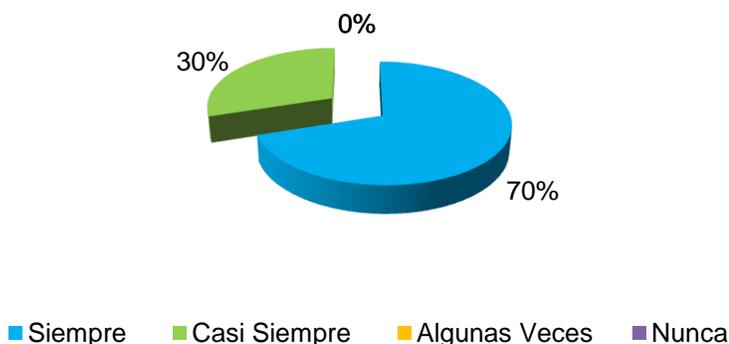
Ítem 18. ¿La gerencia tiene conocimiento de las sanciones debidas al incumplimiento de deberes formales y materiales en materia de Retenciones del Impuesto al Valor Agregado?

Cuadro 22. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Control Interno.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Siempre	198	70
Casi siempre	85	30
Algunas veces	0	-
Nunca	0	-
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 18. Control Interno



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

Luego de preguntar a los entrevistados si la gerencia tiene conocimiento de las sanciones debidas al incumplimiento de deberes formales y materiales en materia de Impuesto al Valor Agregado, respondieron en un 70% que siempre, mientras que el 30% restante expresaron que casi siempre. Como puede observarse, existe cierta debilidad en el conocimiento de las sanciones a las que pueda ser objeto la empresa por incumplimiento de las formalidades en materia de Retenciones al Impuesto al Valor Agregado.

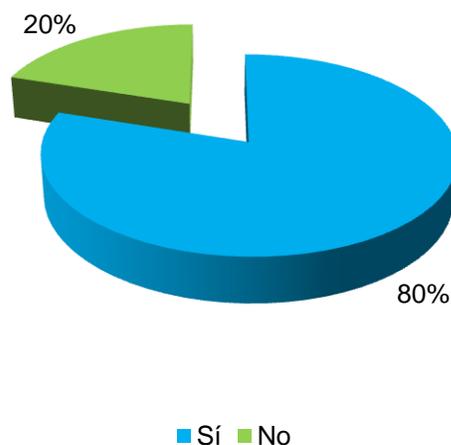
Ítem 19. ¿Conoce las sanciones que establece la Ley en los casos de error en las facturas o en la aplicación del porcentaje de retención del IVA?

Cuadro 23. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Sanciones.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
SI	226	80
NO	57	20
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 19. Sanciones



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

El 80% de los entrevistados respondieron que sí conocen las sanciones que establece la Ley en los casos de error en las facturas o en la aplicación del porcentaje de retención del IVA, mientras que el 20% restante expresaron que no tienen conocimiento alguno. Esta situación de desconocimiento, conlleva a las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario e incrementa el riesgo fiscal para la empresa.

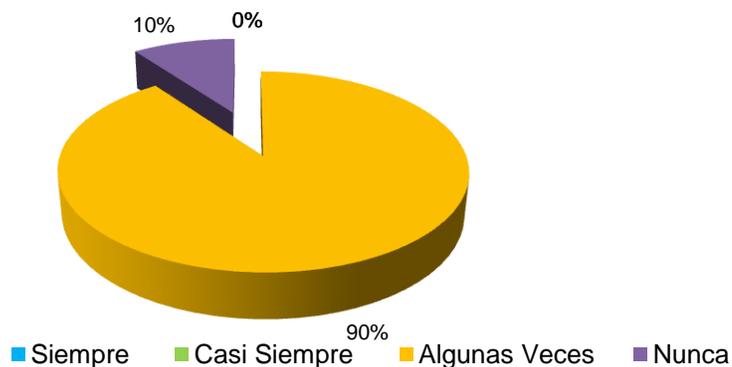
Ítem 20. ¿Ha sido sancionado alguna vez por el SENIAT por incumplimiento de los deberes formales y materiales, en materia de Retenciones al Impuesto al Valor Agregado?

Cuadro 24. Distribución de Frecuencia y Porcentaje del Sub Indicador Sanciones.

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Siempre	0	-
Casi siempre	0	-
Algunas veces	255	90
Nunca	28	10
Totales	283	100

Fuente: La Entrevista (2012).

Gráfico 20. Sanciones



Fuente: Cuestionario Aplicado a los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, del Municipio San Cristóbal (2012).

Luego de preguntar a los entrevistados si han sido sancionados alguna vez por el SENIAT por incumplimiento de los deberes formales y materiales en materia de Retenciones al Impuesto al Valor Agregado, respondieron en un 90% que algunas veces, mientras que el 10% restante expresaron que nunca han sido sancionados. Indican los resultados que el SENIAT en su tarea fiscalizadora cumple con la verificación del cumplimiento de las normas generales y Providencias Administrativas que regulan el proceso de Retenciones, aplicando en caso de incumplimientos lo establecido en el Código Orgánico Tributario.

ANALISIS DOFA

A través de los resultados obtenidos del instrumento aplicado a la muestra seleccionada se realiza la construcción de la matriz DOFA de análisis situacional luego de haber cumplido con las siguientes fases:

- Se realiza una lista de fortalezas internas claves, debilidades internas decisivas, oportunidades externas importantes y de amenazas externas claves.

- Seguidamente se compararan las fortalezas internas con las oportunidades externas y se realizar las estrategias FO. Así mismo, se compararon las debilidades internas con las oportunidades externas para formular las estrategias DO. Mientras que para realizar las estrategias FA, se procederá a comparar las fortalezas internas con las amenazas externas, finalmente se compararon las debilidades internas con las amenazas externas para desarrollar las estrategias DA.

De acuerdo a los pasos anteriormente descritos se presenta a continuación la matriz DOFA, el cual ilustra el resultado del análisis de las encuestas aplicadas a los Contribuyentes Especiales, identificados como Agentes de Retención del IVA con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia, por ser las más relevantes en el Estado.

MATRIZ DOFA

Cuadro 25

Oportunidades	Amenazas
<ol style="list-style-type: none"> 1. Implementar el control interno tributario. 2. Capacitar al personal encargado de percibir y enterar el porcentaje del IVA 3. Regular la gestión administrativa en la parte contable. 4. Desarrollar una cultura tributaria. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sanciones por incumplimiento de los deberes formales. 2. Evasión Fiscal 3. Responsabilidad directa como agente de retención.
Fortalezas	Debilidades
<ol style="list-style-type: none"> 1. Capacidad contributiva 2. Menos susceptible de evasión 3. Lleva implícito un sistema de autocontrol de descontar al contribuyente lo correspondiente a Retención de IVA 4. No se incurre en una doble tributación 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Desconocimiento de la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056. 2. Calculo de retenciones . 3. Control interno tributario. 4. Ausencia de manuales de procedimientos contables 5. Procedimiento en el enteramiento del impuesto retenido.

Fuente: Análisis de resultados.

MATRIZ DE IMPACTOS DOFA – PONDERADO

Cuadro 26

Fortalezas	Impacto			Oportunidades	Impacto		
	Alto	Medio	Bajo		Alto	Medio	Bajo
1. Capacidad contributiva 2. Lleva implícito un sistema de autocontrol de descontar al contribuyente lo correspondiente a Retención de IVA 3. No se incurre en una doble tributación.	x	x		1. Implementar el control interno tributario. 2. Capacitar al personal encargado de calcular y enterar el porcentaje del IVA. 3. Regular la gestión administrativa en la parte contable. 4. Desarrollar una cultura tributaria.	x		
	x						
Debilidades	Impacto			Amenazas	Impacto		
	Alto	Medio	Bajo		Alto	Medio	Alto
1. Correcta aplicación de la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056. 2. Cálculo de retenciones. 3. Control interno tributario. 4. Ausencia de manuales de procedimientos contables 5. Procedimiento en el enteramiento del impuesto retenido.	x			1. Sanciones por incumplimiento de los deberes formales. 2. Evasión Fiscal. 3. Responsabilidad directa como agente de retención.	x		
	x				x		
	x				x		
	x						

Fuente: Hoja de Trabajo. Análisis DOFA.

ANALISIS DOFA

Cuadro 27

	Oportunidades	Amenazas
	1. Implementar el control interno tributario. 2. Capacitar al personal encargado de calcular y enterar el porcentaje del IVA. 3. Regular la gestión administrativa en la parte contable. 4. Desarrollar una cultura tributaria.	1. Incumplimiento con la Providencia Administrativa 0056 2. Sanciones por incumplimiento de los deberes formales. 3. Riesgo Fiscal. 4. Responsabilidad directa como agente de retención. 5. Defraudación tributaria y se tipifica como un ilícito penal.
Fortalezas	Estrategias (FO)	Estrategias (FA)
1. Aumentar la capacidad de contributiva 2. Lleva implícito un sistema de autocontrol de descontar al contribuyente lo correspondiente a Retención de IVA. 3. No se incurre en una doble tributación.	(1, 1) Para aumentar la capacidad contributiva es necesario implementar el control interno tributario.	(1, 1) La capacidad de autocontrol evitaría las sanciones por incumplimiento de los deberes formales.
Debilidades	Estrategias (DO)	Estrategias (DA)
1. Correcta aplicación de la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056. 2. Calculo de retenciones. 3. Control interno tributario. 4. Ausencia de manuales de procedimientos contables 5. Procedimiento en el enteramiento del impuesto retenido.	(1, 2) Capacitar al personal encargado de calcular y enterar el porcentaje del IVA, en cuanto a la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056. (3, 3) Control interno tributario permitirá regular la gestión administrativa en la parte contable - tributaria	(1,2) La Correcta aplicación de la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056 y SNAT/2011 0071. Evitaría sanciones por incumplimiento de los deberes formales.

Fuente: Matriz de Impactos. DOFA – Ponderado.

Diagrama de Vulnerabilidad

Cuadro 28

Puntal	Amenaza	Consecuencia	Impacto de amenaza	Probabilidad de ocurrencia de la amenaza	Capacidad de reacción	Grado de vulnerabilidad (*)
			0 - 10	0 - 1	0 - 10	
incumplimiento de Deberes formales por los Contribuyentes Especiales	Evasión fiscal	Sanciones por incumplimiento de los deberes formales	10	1	7	II (En Peligro)
Responsabilidad tributaria	Responsabilidad Directa	Defraudación tributaria y se tipifica, como un ilícito penal.	7	0.80	5	II (En Peligro)
Mala interpretación en la aplicación de las Leyes Tributarias	Riesgo fiscal	Enriquecimiento indebido	7	0.90	8	IV (Vulnerable)
Control interno tributario	No aplicación de la Providencia Administrativa 257	Mala elaboración de facturas y otros documentos	10	1	7	II (En Peligro)
No retener	Sanciones ilícitos materiales	Penal restrictiva de la libertad COT artículo 107	8	1	9	II (En peligro)

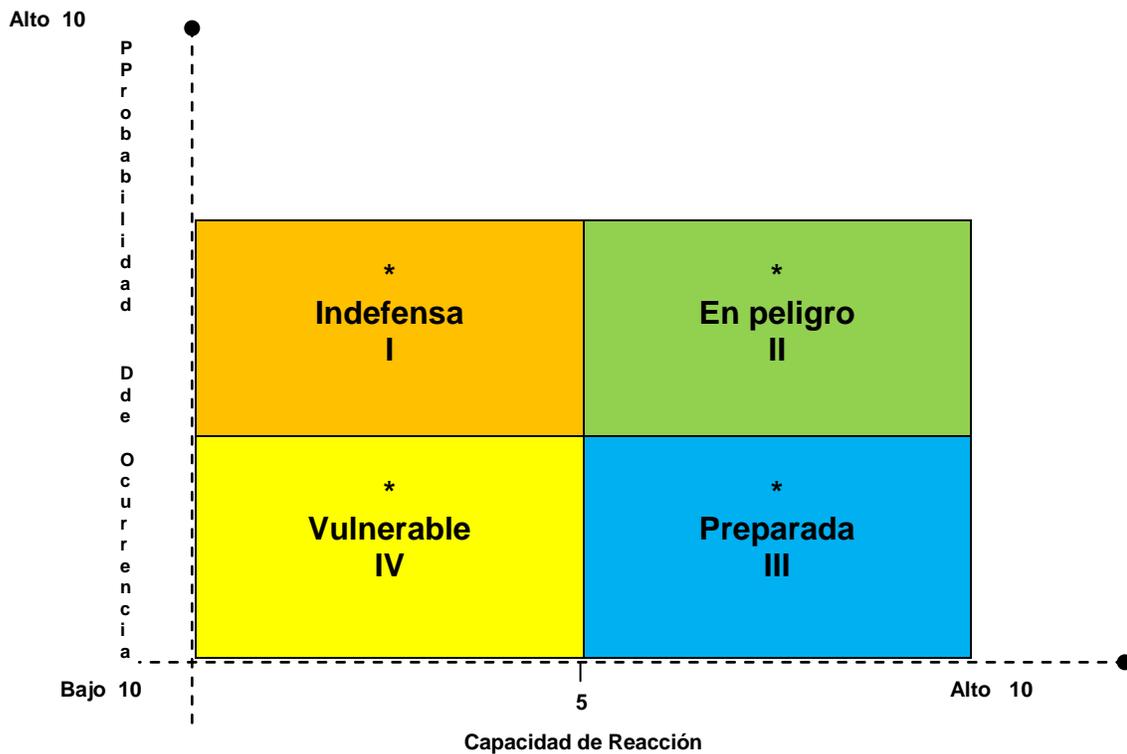
Fuente: Rosales (2012).

(*) I: “Indefenso”; II: “En Peligro”; III: “Preparada”; IV “Vulnerable”. En un plano Cartesiano (Capacidad de Reacción, Probabilidad de Ocurrencia).

I: $(0 \leq x \leq 5, 5 \leq y \leq 10)$	II $(5 < x \leq 10, 5 < y \leq 10)$
IV: $(0 \leq x \leq 5, 0 \leq y \leq 5)$	III: $(5 < x \leq 10, 0 \leq y \leq 5)$

Gráfico 21

Grado de Vulnerabilidad



Fuente: Cálculos propios sobre Resultados diagrama de vulnerabilidad (2011).

Diagnostico

Es conocido que el Estado propició una creciente e intensiva reforma tributaria, incorporando innovadoras políticas impositivas y dotando a la

Administración Tributaria de amplias facultades, atribuciones y funciones, fortaleciendo el control fiscal a través del sistema de retenciones como instrumento recaudatorio que garantiza el cumplimiento de la obligación tributaria y disminuye la evasión fiscal.

Tradicionalmente la retención ha constituido un eficiente mecanismo de recaudación tributaria, cuya operatividad es posible gracias a la designación de los agentes de retención, definidos como las personas destinadas por la ley o por la Administración Tributaria, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por actividades privadas, interviene en actos u operaciones en los cuales debe efectuar la retención del tributo, de conformidad con lo establecido en el artículo 27 del Código Orgánico Tributario.

En lo que respecta al IVA los agentes de retención designados por la Administración Tributaria son los contribuyentes especiales y los entes públicos, en sus distintas manifestaciones, encontrándose vigentes al respecto la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056, respectivamente, los agentes de retención o contribuyentes especiales del sector de Barrio Obrero, Centro y La Concordia objeto de investigación, tienen la obligación de efectuar diversas gestiones administrativas, tales como: verificar la procedencia o no de la retención, emitir y entregar comprobantes de retención en los lapsos y condiciones previstas, preparar declaraciones quincenales de las retenciones efectuadas (para el caso del IVA en formatos electrónicos que deberán ser suministrados al SENIAT por Internet), mantener registros contables especiales, enterar los impuestos retenidos, presentar relaciones informativas a la Administración Tributaria, entre otras.

Según los resultados obtenidos en la entrevista aplicada a los agente de retención definidos como contribuyentes especiales, se determina la ausencia de control interno contable - tributario en un porcentaje considerablemente alto. Estas actividades le generan a los agentes de retención un incremento en sus funciones de índole administrativo a los fines

de garantizar el cumplimiento de la norma tributaria vigente, por lo que el personal sobre el cual recaen tales funciones, está obligado a conocer con propiedad las disposiciones al respecto para garantizar de algún modo la correcta aplicación y sin embargo no es así, el cual representa un riesgo fiscal para estos contribuyentes del sector de Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal.

Hay que destacar el grado de vulnerabilidad en cuanto al incumplimiento de deberes formales que presenta evasión fiscal que puede determinarse en los sectores objeto de estudio, y como consecuencia de esta situación está el riesgo de sanciones establecidas en la normativa legal tributaria. Por otra parte, puede presentarse en algunas empresas del sector la defraudación tributaria tipificada como un ilícito penal.

Igualmente, la mala interpretación de la aplicación de las leyes tributarias implica un grado de vulnerabilidad y un riesgo fiscal por enriquecimiento indebido. Por otra parte se determinó, la falta de control interno que implica directamente la no aplicación de la Providencia Administrativa 0071, al momento de verificar la facturación para la determinación del porcentaje de retención, así como también se observó carencia en el conocimiento de las exenciones y no sujeciones que establece la Ley. Se identificó que algunos contribuyentes especiales no retienen oportunamente y esto representa un peligro, ya que se acarrea sanciones por ilícitos materiales el estaría sancionado con pena restrictiva de libertad según el artículo 107 del Código Orgánico Tributario vigente.

CAPÍTULO IV

GRADOS DE RESPONSABILIDAD E IMPOSICIÓN DE LAS SANCIONES DISPUESTAS EN LA NORMA JURÍDICA APLICABLE EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO A LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES, EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES FORMALES EN MATERIA DE RETENCIÓN DEL IVA

Si bien, el responsable jurídico es aquel a quien se le pedirá una respuesta por los efectos de su actuación, se le exigirá un pago, una reparación o el cumplimiento de una sanción. Así lo establece el artículo 25 del COT vigente “Responsables son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes”⁹⁰. Es decir, la ley es la que definirá quién y por qué razón jurídica es responsable. El responsable jurídico deberá reparar para que se cumpla el Derecho (pues el Derecho es reparto, es dar a cada uno lo suyo). Alterada la ley por un comportamiento ilícito, corresponde un efecto y del mismo se tiene que encargar el responsable jurídico.

Ese efecto contrario al Derecho puede producirse por una acción propia (responsable directo) o por la actuación ajena (responsabilidad indirecta o por el hecho ajeno). Esquivel (2000), sintetiza las condiciones para que concurra la responsabilidad, esto es, “la violación injusta de un derecho ajeno, es decir, la producción de un daño, la existencia de culpa en el sujeto actuante, es decir, la imputabilidad y un nexo de causalidad entre la causa y el efecto”.⁹¹

Específicamente, el autor citado define el concepto de responsable tributario como aquel:

⁹⁰ Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 37.305, (Extraordinaria), Caracas. Octubre 17 de 2001, p. 21.

⁹¹ Esquivel, M.: *La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal*. Porrúa, México. Editorial Mc Graw Hill. 2000, Pag.24

Sujeto titular de una obligación accesoria (dependiente o subordinada) subsidiaria y no contributiva, pero tendiente a asegurar el pago del tributo, ya sea configurándose como una garantía de la prestación tributaria o ya como una sanción que pretende reparar el daño causado por determinadas conductas ilícitas.⁹²

Aun cuando desde que se promulgó el primer Código Orgánico Tributario en 1984, se incluyó la figura del responsable acogiendo el Modelo del Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo (OEA/BID), con el proceso constituyente, se incluyó en la nueva Constitución una Disposición Transitoria que estableció obligación de revisar dicho código para incluir, lo siguiente:

5. La ampliación de las penas contra asesores o contra asesoras, bufetes de abogados o abogadas, auditores externos o auditoras externas y otros profesionales que actúen en complicidad para cometer delitos tributarios, incluyendo períodos de inhabilitación en el ejercicio de la profesión.

10. la extensión del principio del principio de solidaridad, para permitir que los directores o directoras, o asesores o asesoras respondan con sus bienes en caso de convalidar delitos tributarios (disposición Transitoria Quinta de la Constitución de 1999)⁹³

Es evidente, que al leer estas disposiciones, se observa una pre-concepción sobre las profesiones mencionadas como destinadas a la promoción del fraude fiscal. Por otra parte, la pretensión de extender el principio de solidaridad con el objeto de comprometer los bienes patrimoniales de los asesores tributarios cuando convaliden delitos tributarios confirma lo afirmado sobre el desconocimiento del papel del asesor, pues la asesoría no implica ni poder de decisión ni poder de convalidación, facultad que no compete a ningún tipo de asesor ni en el campo público ni en el privado, pues su función es aconsejar o ilustrar sobre un tema o negocio pero nunca tomar la decisión de realizarlo.

⁹² Esquivel (2000), op. cit. pag.46

⁹³ Código Orgánico Tributario. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, N° 37.305, (Extraordinaria), Caracas. Octubre 17, 2001. Artículos 5 y 10.

Refiere Rivas (2002) que resulta contrario a las garantías y derechos consagrados en el texto constitucional, establece obstáculos a su libre goce, pues el incluir en la legislación la solidaridad de los profesionales capacitados para orientar al contribuyente en la interpretación de las complejas normas fiscales, se constituye en un obstáculo para el ejercicio profesional, violando la libertad económica, el derecho al trabajo, igualdad ante la ley, derecho a la defensa, e incluso constituye una pretensión confiscatoria el incluir del asesor quien no decide por aquel.

Por otra parte, Nino (2000) en cuanto al sentido de la responsabilidad se refirió a los cuatro sentidos con que usualmente se emplea, en lenguaje jurídico, para referirse a los diversos matices que proyecta el concepto jurídico de responsabilidad.

1. La responsabilidad como obligación o función derivada de un cargo, relación o posición jurídica. Se trata de un lenguaje utilizado cuando la obligación no se cumple mecánicamente sino que permite un cierto juego de alternativas para ser manejadas conforme a la habilidad, diligencia o conocimiento de quien cumple la función.

Puede ejemplificarse con la responsabilidad del padre que es responsable por la acción de sus hijos o, en materia tributaria, la del director de la sociedad anónima que responde solidariamente con la sociedad que administra por los tributos impagos.

2. La responsabilidad en sentido de factor causal: el término responsabilidad se utiliza solo para indicar algún acto o fenómeno que causa algún evento, por ejemplo, las malas condiciones meteorológicas retrasaron la partida del avión y por tanto la demora del arribo.

3. La responsabilidad como capacidad y como estado mental: señala Nino que la negligencia es considerada por muchos juristas, al igual que la imputabilidad como un estado mental que, en este caso, consiste en omitir prever, a pesar de ser posible hacerlo, las consecuencias de sus actos.

En palabras de Esquivel (2000), esta acepción implica:

La utilización de un lenguaje común y hace referencia específicamente al poder y al deber de determinar la conducta de un sujeto según normas que, por la propia falibilidad de la naturaleza humana, importan una más o menos observancia y ejecución.⁹⁴

Así, la responsabilidad prescinde de la violación directa de cualquier norma de conducta ya que sólo consiste en el compromiso y en el consiguiente riesgo personal que tiene todo sujeto en relación con determinados eventos ponderables según las leyes de la causalidad. De esta manera, expresiones como ser un hombre responsable o tener responsabilidad son locuciones que se refieren a este significado, es decir, a la seriedad y moderación preventiva de las posibles consecuencias de la conducta, con un sentido especial de previsión y prudencia que nos viene de la madurez mental y de la experiencia.

4. El responsable como punible o moralmente reprochable: Alude al supuesto en que la responsabilidad no es abstracta o genérica sino concreta porque se trata de un sujeto con responsabilidad jurídica ya que ha puesto en acción su capacidad causadora originando, así, situaciones injustas en los bienes o derechos de un tercero por lo que deberá asumir la obligación de reparar el daño causado por su actuar. Por ejemplo, el director de la sociedad anónima que tenía a su cargo el control de los fondos para asignarlos al pago de los impuestos, no los ingresó porque decidió adquirir maquinarias antes que el pago del impuesto. Al sujeto, así, se lo encuentra responsable moralmente.

Sanciones y Penas Derivadas de la Responsabilidad

En lo que se refiere a si, en caso de infracciones graves, la responsabilidad de los administradores alcanza a las sanciones, se defienden doctrinariamente dos posturas opuestas. Para la primera de ellas, se entiende, en principio, que las sanciones no están incluidas en la

⁹⁴ Esquivel (2000). op. cit. pag. 24

mencionada responsabilidad subsidiaria, se establece que la responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones.

Se ha de tener en consideración los principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora, que coadyuvan a la aplicación en este caso del derecho a la presunción de inocencia, o la mediación del principio de culpabilidad y de personalidad de las sanciones, por lo que a falta de pruebas acreditativas de la actuación de los administradores con dolo o negligencia grave o simple, la responsabilidad subsidiaria impuesta legalmente no puede alcanzar a las sanciones tributarias. En este sentido se analiza Aragonés (1997), el cual establece:

La reprochabilidad o responsabilidad que rige el principio de culpabilidad comprenden tanto el dolo, o intención de contravenir el mandato jurídico, como la culpa o negligencia por falta de utilización del cuidado exigible. Sólo puede castigarse donde hay un fundado reproche de culpabilidad. Hay que concluir en la vigencia del principio o elemento de culpabilidad como constitutivo de las infracciones tributarias exigiendo la concurrencia bien de un comportamiento intencional o doloso, o bien una negligencia grave o simple, con exclusión de la culpa levisima.⁹⁵

No obstante, para otro sector de la doctrina, la sanción sí está incluida en la responsabilidad de los administradores procedente de la comisión de infracciones graves, en las que los mismos hayan participado, bien a título de dolo o de negligencia. En consideración de este sector doctrinal, ha de efectuarse una interpretación sistemática que impone además entre los participantes o causantes de la infracción una responsabilidad solidaria.

Los Cambios en el Sistema Sancionatorio

El sistema sancionatorio venezolano en el campo tributario, al igual que en cualquier materia, en opinión de Hernández (Citado en Estudios Sobre el Código Orgánico Tributario 2001), “debe configurarse de acuerdo a las características propias del país, es decir, debe atender las exigencias

⁹⁵ Aragonés, B.: *Responsabilidad Tributaria de los Administradores de Sociedades: Acto de Derivación de Responsabilidad*. Gaceta Fiscal. 1997, p. 102.

jurídicas actuales, sin pretender adoptar la legislación y técnicas administrativas de otros países”.⁹⁶

A lo largo de las disposiciones prevista en el nuevo Código Orgánico Tributario (COT: 2001) se evidencia una tendencia sancionadora a cargo de la Administración Tributaria, sin tomar en cuenta que mucho de los objetivos que persigue (entre ellos el de mayor recaudación), pueden ser obtenidos mediante la simplificación de los mecanismos ya existentes en cuanto a la determinación, fiscalización e inmersión de los tributos. Quizás este sesgo sancionatorio que se observa obedece también a que la Constitución vigente en la disposición quinta pareciera plantear la relación Estado Ciudadanos en esos términos, desequilibrando la relación de igualdad que había reconocido el Código Orgánico Tributario de 2001.

Hernández señala, que: “se olvida que entre la administración Tributaria y los contribuyentes la relación es de igualdad y no de poder o subordinación y que si se pierde este equilibrio se violan los derechos constitucionales del ciudadano”.⁹⁷. Tal como señalará Valdés (1991).

El otorgamiento de facultades punitivas a la Administración en materia tributaria, viola notoriamente el principio de igualdad de las partes y constituye un menoscabo en las concepciones autoritarias dominantes en el pasado, que el derecho contemporáneo no ha sabido aún interpretar.⁹⁸

El nuevo COT, incluye la aplicación de penas corporales en mayor proporción a las establecidas en el Código derogado. Sin embargo, es importante advertir que hasta la presente fecha las penas corporales previstas en el COT derogado no han sido aplicadas en ningún caso

⁹⁶ Hernández, R.: *Clasificación de los Ilícitos y Sanciones en el Código Orgánico Tributario 2001*. Universidad Central de Venezuela (UCV) conferencia. Cámara de Comercio y de Industria de Venezuela. 2001, 26 Noviembre, p. 513.

⁹⁷ Hernández, R.: *Clasificación de los Ilícitos y Sanciones en el Código Orgánico Tributario 2001*. op. cit, p. 513.

⁹⁸ Valdés, R.: *Curso de Derecho Tributario. Segunda Edición*. Bogotá, Colombia. Editorial Temis. 1991, p. 24.

concreto que se conozca. Esta situación puede responder a la imposibilidad de la propia Administración Tributaria para sustanciar adecuadamente los casos para que pueda aplicarse este tipo de penas, situación que no va a cambiar por la aplicación del nuevo Código.

Por ello, no parece muy justificada la necesidad de este tipo de sanciones sobre todo cuando países más avanzados en su sistema tributario que Venezuela no la han planteado, y sin embargo, han mejorado la recaudación, que debe ser en definitiva el fin perseguido, ya que los tributos no son sino la forma más usada de hacer posible el deber de los ciudadanos de contribuir con las cargas públicas. Se piensa, que gran parte de la solución del problema está en concientizar al ciudadano que su contribución va a ser revertida en mejores bienes y servicios públicos.

El nuevo COT desarrolla en forma, quizás más específica, cada uno de los ilícitos tributarios junto con la sanción correspondiente a cada uno de ellos. No obstante, la mayoría de tales ilícitos ya se encontraban previstos en el vigente, aunque la estructura y redacción que se propone en el nuevo es distinta. Se cree que la estructura de los ilícitos y sanciones en el nuevo Código, exigirá un esfuerzo extraordinario de capacitación y formación de los funcionarios del SENIAT, jueces y abogados para entender lo mismo que contiene el vigente con algunos cambios, presentado ahora de forma diferente.

La Denominación del Tipo Punible

El primer cambio que se advierte en el nuevo COT es el relativo al uso del término ilícito tributario en lugar de infracción, que es el utilizado en el mismo desde su primigenia puesta en vigencia y que viene incluso del Modelo de Código Tributario preparado por el Programa Conjunto Organización de los Estados Americanos. Reforma Tributaria para Americana Latina III. (1968).

Este cambio se inicia con la modificación del título, el cual deja de denominarse de las “Infracciones” y pasa a denominarse “De los Ilícitos Tributarios y de las Sanciones”, igualmente están las modificaciones en la clasificación de los hechos punibles entre otros.

No se ve en principio, en qué forma puede ayudar este cambio el propósito que se persigue, según la disposición Transitoria Quinta de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, de aplicación y severidad de las penas y sanciones contra los delitos de evasión fiscal. Más bien, pareciera que el termino infracción, que es el más usado por la mayoría de los países y por el Modelo, es el más apropiado desde el punto de vista gramatical.

En efecto, la definición de infracción, más precisa y engloba a la definición de ilícito es entendida como la transgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado; o de una norma moral, lógica o doctrinal. Ilícito: no permitido legal o moralmente. Sin embargo, aun cuando no se ve que este cambio sea efectivo, según los propósitos que se persigue, tampoco se cree que vayan a producirse efectos adversos a dicho propósito, se piensa que ello, a juicio, es simplemente un cambio de nombre del tipo punible.

Ámbito de Aplicación

El campo de aplicación de las normas sobre ilícitos tributarios y sus sanciones sigue la suerte de las normas generales que definen la aplicación del COT. Es decir, las disposiciones sancionadas del nuevo COT son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos, así lo dispone su artículo 1º. Cabe también referir respecto del ámbito de aplicación de las normas sancionatorias que se excluyó todo lo referente a la materia aduanera. En este COT, aun cuando permanece la aplicabilidad de algunas de sus secciones a los tributos aduaneros (artículo 1º), en el campo sancionatorio se señala, ahora expresamente, que están excluidos los ilícitos tributarios aduaneros, los cuales de tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas (artículo 79).

De manera que, en opinión de Hernández (Citado en Estudios Sobre el Código Orgánico Tributario 2001):

Ya no cabría hacer la discriminación que acertadamente hizo la Doctora Aurora Moreno de Rivas, entre las infracciones aduaneras a los cuales les era aplicable el COT y otras de carácter penal a las cuales les eran aplicables otras normas sancionatorias previstas en la Ley Orgánica de Aduanas o en la Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional.⁹⁹

La Retroactividad de la Norma Penal

Desde el primer COT se había mantenido en el título de las infracciones y sanciones, la norma que permitía expresamente, en el ámbito tributario, la aplicación retroactiva de la nueva ley (artículo 70). Por supuesto, en armonía con la Constitución, tal aplicación retroactiva se limita a los casos en que la nueva ley mitigue el castigo al infractor.

En el nuevo COT señala en su artículo 94 que las sanciones aplicables a los ilícitos tributarios son: 1. Prisión 2. Multa, 3. Comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilización para cometerlo; 4. Clausura temporal del establecimiento; 5. Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones y; 6. Suspensión o revocatoria del registro autorización de industria y expendios de especies gravadas y fiscales.

Adicionalmente y aun cuando no está listada en el Título correspondiente a los ilícitos y a las sanciones, el nuevo COT contempla en su artículo 338 una multa de 300% del valor de las mercarías declaradas y pérdida del derecho a recibir cualquier beneficio fiscal durante cinco años, por los ilícitos relacionados con la exportación e importación de mercancías.

Finalmente en cuanto a las sanciones, el nuevo COT introduce el sistema de cancelación de las multas en base al valor de la unidad tributaria (UT) vigente para el momento del pago (parágrafo 1º y 2º artículo 94), lo cual en cierta forma contradice abiertamente la jurisprudencia de los Tribunales de la materia, por lo cual, estas disposiciones fueron rechazados por la

⁹⁹ Hernández, R.: *Clasificación de los Ilícitos y Sanciones en el Código Orgánico Tributario 2001*. op. cit. p. 517.

Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) en el informe presentado a la Subcomisión de Reforma del COT.

Circunstancias Agravantes y Atenuantes

El nuevo COT en cuanto a los agravantes, suprime la reiteración y la resistencia o reticencia para aclarar los hechos, y en cuanto a las atenuantes se amplían éstos ya que se señalan como atenuantes los siguientes: El grado de instrucción del infractor, la conducta que el autor asuma en el esclarecimiento de los hechos; la presentación de la declaración y pago de la deuda para regularizar el crédito tributario; el cumplimiento de los requisitos omitidos que puedan dar lugar a la imposición de la sanción y, el cumplimiento de la normativa relativa a la determinación de los precios de transferencia entre partes vinculadas.

Además, se mantiene atenuantes que resulten de los procedimientos administrativos o judiciales, aunque no estén previstas expresamente por la ley. Podría decirse que estos atenuantes son nuevos, pero, se suprimieron los relativos al estado mental que no excluya de la responsabilidad; el de no haber tenido la intención y el de no haber cometido ninguna violación de normas tributarias durante los tres años anteriores.

Prescripción de la Acción para Sancionar y de las Sanciones Impuestas

Esta materia no la regula el nuevo COT en el título sancionatorio como antes sino en el título de la obligación tributaria dentro del capítulo de la prescripción en general. Igualmente, distingue entre la prescripción de la acción para imponer sanciones distintas a las penas restrictivas de la libertad cuya prescripción es la normal de la obligación tributaria, es decir cuatro años (artículo 55) y la prescripción de la acción para imponer penas restrictivas de

libertad y para exigir el pago de las sanciones pecuniarias firmes, que es de seis años (artículo 57 y 59).

No obstante el nuevo COT contempla la imprescriptibilidad de las sanciones restrictivas de libertad una vez impuestas cuando se trata de los ilícitos de defraudación y apropiación de los tributos retenidos o percibidos (artículo 58). También, contempla un término especial de prescripción para las sanciones impuestas por el ilícito de revelar, divulgar o hacer uso personal o indebido de información confidencial que afecte o pueda afectar la posición competitiva, en cuyo caso el término de prescripción es por un tiempo igual al de la condena (artículo 58).

Por otra parte, contempla en su artículo 60 que el término de prescripción de la acción para imponer las sanciones o exigir el pago de las sanciones pecuniarias se iniciará el 1º de enero del año siguiente a aquél en que se cometió el ilícito o que la deuda quedó definitivamente firme. Para el caso de sanciones por este hecho de revelar, divulgar o hacer uso personal o indebido de información confidencial la prescripción se contará desde el día en que quedó firme la sentencia o desde el quebrantamiento de la condena si hubiese comenzado a cumplirse. Finalmente, en cuanto a las causas de interrupción de la prescripción el artículo 61 sólo incluye a la comisión de nuevos ilícitos del mismo tipo.

Vigencia de las Normas Sancionarias

En cuanto a las normas sancionatorias rige el principio general de aplicación sólo hacia el futuro, por tanto las infracciones cometidas antes de la entrada en vigencia del nuevo COT sólo podrán ser castigados con base en el COT de 1994. Respecto de la vigencia de las normas sancionatorias del nuevo instrumento legal (ob. cit. 521, 522), hace la siguiente distinción:

1. Norma derogatoria de la sanción indirecta de pérdida de la deducción para Impuesto Sobre la Renta por incumplir deberes de retener y

enterar el impuesto (artículo 342), cuya vigencia es a partir del 18 de octubre de 2001.

2. Normas relativas a ilícitos y sanciones restrictivas de libertad cuya entrada en vigencia será después de transcurridos 360 días continuos de la publicación del COT, es decir, a partir del 3 de octubre de 2002.

3. Resto de las normas sancionatorias entran en vigencia 90 días continuos contados a partir de la publicación del COT, es decir, a partir del 16 de enero de 2002.

Cabe señalar, que constituye un ilícito tributario tal como está previsto en el artículo 80 del COT “toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias.”. Aquí se observa, que las infracciones y los delitos fiscales se agrupan en un concepto genérico de ilícitos, con la salvedad de los delitos previstos en las normas aduaneras. Considera Molina (2002), que la responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios.

La doctrina no ha logrado elaborar un concepto jurídico de responsabilidad, por el contrario, se enfrenta a varios significados. Ese carácter ambiguo del concepto de responsabilidad supone una pesada carga para los diversos sectores del ordenamiento pero, en especial medida, dificulta en el derecho tributario una construcción cabal de la responsabilidad tributaria.¹⁰⁰

La responsabilidad de los administradores de las sociedades, debe hacer referencia, aunque sea brevemente, a la figura del responsable, cuya igual regulación legal básica se encuentra en el texto del Código Orgánico Tributario, (artículos 99 y 109).

Artículo 99: Los ilícitos formales se originan por el incumplimiento de los deberes siguientes:

1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas;
2. Emitir o exigir comprobantes;
3. Llevar libros o registros contables o especiales;
4. Presentar declaraciones y comunicaciones;
5. Permitir el control de la Administración Tributaria;
6. Informar y comparecer ante la Administración Tributaria;
7. Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales, y

¹⁰⁰ Molina (2002). *La Responsabilidad de los Administradores por Participación en Ilícitos Tributarios*. Revista Técnica Tributaria. Madrid, España. Número 57, Pag. 71

8. Cualquier otro deber contenido en este Código, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes.¹⁰¹

Cabe señalar, que el Código clasifica las infracciones fiscales en siete tipos diferentes, dedicando a cada uno el artículo correspondiente. Pero el artículo 99, trae un tipo de infracción descrito de un modo general e indeterminado y que el lector puede ver en el numeral 8 de dicho artículo. Al decir cualquier otro deber abre la puerta a la Administración para castigar actos u omisiones del contribuyente de muy poco monto y hasta inocuos para el Fisco.

Artículo 109: Constituyen ilícitos materiales: 1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones. 2. El retraso u omisión en el pago de anticipos. 3. El incumplimiento de la obligación de retener o percibir. 4. La obtención de devoluciones o reintegros indebidos.¹⁰²

En este artículo, las sanciones para los ilícitos materiales son las diversas multas señaladas en los artículos 110 al 114, multas bastantes fuertes. Téngase en cuenta refiere Garay (2002:b), “el retraso en el pago al Fisco sólo se sancionaba con el pago de intereses moratorios”¹⁰³. La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente, las cuales podrá extraerse a las notas definitorias del responsable.

Así lo expresa Uceda (1998):

Responde solidariamente de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades, los administradores, directivos, auxiliares administrativos, asesores, etc., que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria. Por lo tanto, es preciso que se ocupe el cargo cuando la sociedad cometió las infracciones tributarias.¹⁰⁴

¹⁰¹ Código Orgánico Tributario. 2001, op. cit. p. 67.

¹⁰² Código Orgánico Tributario. 2001, op. cit. p. 84.

¹⁰³ Garay, Juan: *Código Orgánico Tributario*. Caracas, Venezuela. Caracas. Editorial AGRASA. 2002. b, pag. 87

¹⁰⁴ Uceda, J. y otros: *La Responsabilidad de los Administradores de Sociedades en los Ámbitos Civil, Tributario, Penal y Social*. Barcelona, España. Editorial Fundación Privada Cíclopes. 1998, p. 45.

En concordancia con lo anterior, ha de estar fijado por la ley, aseveración que debe entenderse en el sentido que la ley lo que hace es delimitar el presupuesto de hecho determinante del nacimiento de la responsabilidad, para que nazca la responsabilidad se necesitan dos presupuestos diferentes, hecho imponible y presupuesto de hecho de responsabilidad, del primero nace la obligación tributaria principal a cargo del sujeto pasivo y del segundo surge la obligación a cargo del responsable. Ambos tienen que venir determinados por la ley.

El responsable es un obligado al pago de la deuda tributaria junto al sujeto pasivo o deudor principal, con un carácter supletorio o de segundo grado, respondiendo de la deuda sólo en caso de que no haya sido satisfecha por el deudor principal. Esta nota de accesoriedad que caracteriza a la obligación del responsable, conlleva a una ampliación del campo de los sujetos pasivos, pero sin eliminar al sujeto pasivo primitivo, agregando, junto a éste, y no en su lugar, a otro obligado, con el carácter de responsable más que de la deuda tributaria en sentido estricto; es pues, un tercero que se coloca junto al sujeto pasivo, pero no desplazándose de la relación tributaria ni ocupando, en principio, su lugar, sino añadiéndose a él como otro deudor, aunque con motivos distintos y con el régimen jurídico diferenciado.

Es importante acotar, que para que se dé esta situación de responsabilidad es necesario que, además de realizarse el presupuesto de hecho (el hecho imponible) determinante de la obligación del sujeto pasivo, se produzca el presupuesto de hecho en cuya virtud se genera la obligación del responsable. Puede responder solidaria o subsidiariamente. El responsable será subsidiario si no se dispone expresamente lo contrario. La diferencia fundamental se encuentra en el beneficio de excusión existente en el régimen jurídico de la responsabilidad subsidiaria, que implica como requisito para exigir la deuda tributaria al responsable la previa declaración de insolvencia del sujeto pasivo de la obligación principal y de los demás responsables solidarios.

Al igual que la versión anterior, el Código Orgánico Tributario define como responsables en materia tributaria a aquellos sujetos que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos. Esta responsabilidad es solidaria; no está amparada por los beneficios previstos en materia civil para el responsable y se activa en los presupuestos establecidos en la referida Sección Tercera del Código Orgánico Tributario. Como responsables solidarias por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan, en el artículo 28 se conserva la figura de los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida y los socios o accionistas de las sociedades liquidadas, que conforme a las leyes así sean calificados. En todos los casos la responsabilidad establecida se limita al valor de los bienes que se reciban, administren o dispongan.

En el caso de la responsabilidad de los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas, se eliminó el requisito previsto en el Código derogado del dolo o culpa grave para que se active la responsabilidad, por lo cual ésta es objetiva, y en tal sentido *convida* a las personas responsables a no ejercer este tipo de funciones en ningún caso. Durante el lapso de un año contado a partir de comunicada la operación a la administración tributaria respectiva, ésta podrá requerir el pago de las cantidades por concepto de tributos, multas y accesorios determinados, o solicitar la constitución de garantías respecto a las cantidades en proceso de fiscalización y determinación.

Por su parte, el artículo 90 del Código prevé que las penas restrictivas de la libertad provenientes de trasgresiones cometidas por personas jurídicas, se aplicarán en cabeza de sus directores, gerentes, administradores, representantes o síndicos que hayan personalmente participado en la ejecución del ilícito.

Clasificación de los Ilícitos y sus Sanciones

El COT derogado, también siguiendo un modelo, tenía una calificación de las infracciones o ilícitos en la cual distinguía entre infractores dolosos o culposos. Esta calificación basada en el principio de la subjetividad, o lo que es lo mismo, en base a la presencia del dolo o culpa, es abandonada en el nuevo COT. Esto en modo alguno indica, a juicio del Hernández, que en los ilícitos o infracciones tributarias ahora no se exigirá la presencia del dolo o la culpa o que deban abandonarse éstos para establecer la imputabilidad.

La exigencia del dolo o culpa para que se impute la infracción o el ilícito tributario en el caso concreto se deriva de la aplicación de causas eximentes de responsabilidad por estos, de graduación de la pena en virtud de la actuación del sujeto, de circunstancias que agravan o atenúan la pena y en resumen de la aplicación de los principios y normas del derecho penal común.

El autor antes mencionado señala que:

Todas estas instituciones están previstas en el propio COT, de manera que no debe ponerse en duda que a los efectos de imposición de penas y aunque la norma que describe el ilícito no lo señale, debe probarse dentro del proceso administrativo o judicial la existencia del elemento subjetivo, es decir, que el sujeto actuó dolosamente o con culpa.¹⁰⁵

Desde el año 1982 con la sanción de COT en ese año, las infracciones o ilícitos tributarios quedaron limitados a cuatro tipos punibles: i) Defraudación; ii) Contravención, iii) Incumplimiento de los deberes de los agentes de retención y de percepción e; iv) Incumplimiento de los deberes formales. El nuevo COT adopta una nueva clasificación de los ilícitos y los identifica así: “i) ilícitos formales; ii) ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas; iii) ilícitos materiales y, iv) ilícitos sancionados con penas privativas de la libertad” (artículo 80.COT. 2001), a continuación se describen cada uno de estos ilícitos y las penas aplicables.

¹⁰⁵ Garay, J.: Código Orgánico Tributario. 2002. b, op. cit., p. 522.

1. *Ilícitos formales*

En este tipo de ilícitos se incluye todo incumplimiento a la gama de deberes formales que se exigen a los contribuyentes y responsables, contenidos en el propio COT, en las leyes especiales, reglamentos o disposiciones generales de los organismos competentes. Este tipo de ilícito equivale a lo que el derogado denomina Incumplimiento de los Deberes Formales. El nuevo COT a diferencia del anterior no define al tipo delictual sino que contiene listados de cada uno de los deberes y en base a ellos establece la pena aplicable ante su incumplimiento, aunque al igual que el COT derogado persiste el tipo penal en blanco referido a aquellos incumplimientos de deberes formales que no tengan una sanción específica.

De esta manera el artículo 99 del nuevo COT establece que los ilícitos formales se originan por el incumplimiento de los deberes siguientes:

- a. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.
- b. Emitir o exigir comprobantes.
- c. Llevar libros o registros contables o especiales.
- d. Presentar declaraciones y comunicaciones.
- e. Permitir el control de la Administración Tributaria.
- f. Informar y comparecer ante la misma.
- g. Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales.
- h. Cualquier otro deber contenido en el COT, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones de organismos competentes.¹⁰⁶

A su vez, estos tipos genéricos son desarrollados a los efectos de establece distintas sanciones, como se describe a continuación:

a) Ilícitos Relacionados con el Deber de Inscribirse en los Registros

El artículo 100 considera que constituyen ilícitos formales relacionados con el deber de inscribirse ante la Administración Tributaria los siguientes:

1. No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, estando obligado a ello.
2. Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, fuera del plazo establecido en las leyes, reglamentos, resoluciones y providencias.
3. Proporcionar o comunicar la información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción o actualización en los registros, en forma parcial, insuficiente o errónea.

¹⁰⁶ Código Orgánico Tributario. 2001, op cit., p. 67.

4. No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros, dentro de los plazos establecidos en las normas tributarias respectivas.¹⁰⁷

En el mismo artículo 100 se prevé una sanción de multa de 50 Unidades Tributarias (UT) para los ilícitos señalados en los numerales 1 y 4, la cual se incrementará en 50 UT por cada nueva infracción y hasta un máximo de 200 UT. Cuando se trate de los ilícitos señalados en los numerales 2 y 3 la pena de multa será de la mitad, es decir 25 UT por cada infracción hasta un máximo de 100 UT.

b) Ilícitos Relacionados con la Obligación de Emitir y Exigir Comprobantes.

El artículo 101 incluye como ilícitos relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes a los siguientes:

1. No emitir facturas u otros documentos obligatorios.
No entregar las facturas y otros documentos cuya entrega sea obligatoria.
2. Emitir facturas u otros documentos obligatorios con prescindencia total o parcial de los requisitos y características exigidos por las normas tributarias.
3. 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.
4. No exigir a los vendedores o prestadores de servicios las facturas, recibos o comprobantes de las operaciones realizadas, cuando exista la obligación de emitirlos.
5. Emitir o aceptar documentos o facturas cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.¹⁰⁸

La no emisión de facturas u otros documentos obligatorios (ilícito referido en el numeral 1) es sancionada con la misma multa que establecía el COT derogado, es decir multa de 1 UT por cada factura o documento omitido hasta un máximo de 200 UT por cada período o ejercicio fiscal. Lo novedoso de este supuesto es que se prevé también la sanción de clausura del establecimiento de 1 a 5 días cuando el monto total de las facturas dejadas de emitir exceda de 200 UT. Los ilícitos señalados en los numerales 2, 3 y 4 serán sancionados con multa de 1 UT por cada factura, comprobante o documento emitido hasta un máximo de 150 UT por cada período.

¹⁰⁷ Código Orgánico Tributario. 2001, op. cit., p. 68.

¹⁰⁸ Código Orgánico Tributario. 2001, op. cit., p. 69.

Respecto de estos ilícitos cabría mencionar que se amplía el supuesto del ilícito a otros documentos obligatorios, no emitidos o entregados, es decir no sólo las facturas, lo cual por falta de precisión podría ser fuente de múltiples controversias. Igual ocurriría respecto de la expresión de que los documentos se emitan con prescindencia total o parcial de los requisitos exigidos contenida en el numeral 3, que también resulta, a nuestro juicio, vaga e imprecisa.

El ilícito señalado en el numeral 5 (no exigir a los vendedores o prestadores de servicios las facturas, recibos o comprobantes de las operaciones realizadas) está sancionada con multa de 1 a 5 UT. Un comentario que merece hacerse en este caso es que por vez primera se incluye en la legislación tributaria una sanción aplicable a los consumidores. Por otra parte, con base en esta disposición la Administración Tributaria pudiera desatar una cacería sobre los consumidores, como ha ocurrido en otros países para que exijan las facturas y poder así facilitar el control de los contribuyentes y responsables.

c) Ilícitos Relacionados con la Obligación de Llevar Libros y Registros.

El artículo 102 señala como ilícitos relacionado con la obligación de llevar libros y registros los siguientes:

1. No llevar los libros y registros contables y especiales exigidos por las normas respectivas.
2. Llevar los libros y registros contables y especiales sin cumplir con las formalidades y condiciones establecidas por las normas correspondientes, o llevarlos con atraso superior a un (1) mes.
3. No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables, excepto para los contribuyentes autorizados por la Administración Tributaria a llevar contabilidad en moneda extranjera.
4. No conservar durante el plazo establecido por las leyes y reglamentos los libros, registros, copias de comprobantes de pago y otros documentos; así como, los sistemas o programas computarizados de contabilidad, los soportes magnéticos o los micros archivos.¹⁰⁹

El artículo 102 prevé una sanción de multa de 50 UT a quien no lleve los libros y registros contables y especiales exigidos por las normas

¹⁰⁹ Código Orgánico Tributario. 2001, op. cit., p. 71.

respectivas, la cual se incrementará en 50 UT por cada nueva infracción hasta un máximo de 250 UT. Este ilícito y su sanción estaba previsto en el COT derogado en el artículo 106 con una multa máxima de 200 UT, es decir la multa se aumenta en 50 UT en su límite máximo.

Para los ilícitos previstos en los numerales 2 (llevar libros y registros sin cumplir formalidades y condiciones o llevarlos con atraso superior a 1 mes), 3 (no llevar libros y registros contables en idioma castellano o en moneda nacional) y 4 (no conservar durante el plazo establecido por las leyes y reglamentos los libros, registros, copias de comprobantes de pago u otros documentos, sistemas o programas de computación, soportes magnéticos o micro archivos) está previsto una multa de 25 UT, la cual se incrementará en 25 UT por cada nueva infracción hasta un máximo de 100 UT.

Asimismo, contempla el referido artículo 102 una sanción adicional de clausura del establecimiento hasta por 3 días continuos en cualquiera de los ilícitos señalados, cuando se trate de impuestos indirectos (IVA por ejemplo). Podría decirse que esta sanción de clausura es la misma que establecía el artículo 106 del COT derogado con la diferencia que en éste el cierre podía ser de 15 a 30 días continuos, es decir hay una reducción de la pena accesoria.

d) Ilícitos Relacionados con la Obligación de Presentar Declaraciones y Comunicaciones.

El artículo 103 señala como ilícitos relacionado con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones los siguientes:

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. Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o fuera de plazo.
5. Presentar más de una declaración sustitutiva, o la primera declaración sustitutiva con posterioridad al plazo establecido en la norma respectiva.
6. Presentar las declaraciones en formularios, medios, formatos o lugares, no autorizados por la Administración Tributaria.

7. No presentar o presentar con retardo la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.¹¹⁰

Los ilícitos señalados en los numerales 1 (no presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos exigidos por las normas respectivas) y 2 (no presentar otras declaraciones o comunicaciones), están sancionadas con multa de 10 UT, la cual se incrementará en 10 UT por cada nueva infracción, hasta un máximo de 50 UT.

Los ilícitos señalados en los numerales 3 (presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos en forma incompleta o fuera del plazo), 4 (presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o fuera del plazo), 5 (presentar más de una declaración sustitutiva o la primera declaración sustitutiva con posterioridad al plazo establecido) y 6 (presentar las declaraciones en formularios, medios, formatos o lugares, no autorizados), están sancionados con multa de 5 UT, la cual se incrementará en 5 UT por cada nueva infracción hasta un máximo de 25 UT.

Finalmente, el ilícito previsto en el numeral 7 (no presentar la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal) está sancionado con multa de 1.000 a 2.000 UT. Si la declaración es presentada con retardo la sanción se reduce a multa de 250 a 750 UT.

Aun cuando la sanción a este ilícito se atenuó, ya que originalmente el proyectista (entiéndase SENIAT) había planteado sanción de pena corporal y luego multas de hasta 8.000 UT, pareciera que todavía con las multas que persisten podría el castigo resultar desproporcionado al ilícito, sobre todo en los casos que la inversión del contribuyente sea de poca cuantía.

Otro comentario que cabría hacer respecto de estos ilícitos es que algunos de los ilícitos señalados, especialmente los referidos en los numerales 2 (no presentar otras declaraciones o comunicaciones) y 4

¹¹⁰ Código Orgánico Tributario. 2001, op. cit., p. 73.

(presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o fuera de lapso), son bastantes genéricos y vagos lo cual podría tener múltiples problemas en su aplicación.

e) Ilícitos Relacionados con la Obligación de Permitir el Control de la Administración Tributaria.

El artículo 104 señala como ilícitos relacionado con la obligación de permitir el control los siguientes:

1. No exhibir los libros, registros u otros documentos que solicite la Administración.
2. Producir, circular o comercializar productos o mercancías gravadas sin el signo de control visible exigido por las normas tributarias o sin las facturas o comprobantes de pago que acrediten su adquisición.
3. No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de micro formas grabadas y los soportes magnéticos utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible, cuando se efectúen registros mediante micro archivos o sistemas computarizados.
4. No exhibir, ocultar o destruir carteles, señales y demás mecanismos utilizados, exigidos o distribuidos por la Administración Tributaria.
5. No facilitar a la Administración Tributaria los equipos técnicos de recuperación visual, pantalla, visores y artefactos similares, para la revisión de orden tributario de la documentación micrograbada que se realice en el local del contribuyente.
6. Imprimir facturas y otros documentos sin la autorización otorgada por la Administración Tributaria, cuando lo exijan las normas respectivas.
7. Imprimir facturas y otros documentos en virtud de la autorización otorgada por la Administración tributaria, incumpliendo con los deberes previstos en las normas respectivas.
8. Fabricar, importar y prestar servicios de mantenimiento a las máquinas fiscales en virtud de la autorización otorgada por la Administración Tributaria, incumpliendo con los deberes previstos en las normas respectivas.
9. Impedir por sí o por interpuestas personas el acceso a los locales, oficinas o lugares donde deban iniciarse o desarrollarse las facultades de fiscalización.
10. La no utilización de la metodología establecida en materia de precios de transferencia.¹¹¹

Los ilícitos señalados en los numerales 1 al 8 están sancionados con multa de 10 UT la cual se incrementará en 10 UT por cada nueva infracción hasta un máximo de 50 UT. Para los ilícitos señalados en los numerales 5, 6, 7 y 8 se contempla adicionalmente la pena de revocar la autorización. Obviamente sólo se puede revocar la autorización cuando ésta existe, por ello no parece tener sentido que se incluya en este supuesto de pena accesoria a los casos previstos en los numerales 5 y 6 donde no pareciera que exista una autorización administrativa.

¹¹¹ Código Orgánico Tributario. 2001, op. cit., p. 74.

El ilícito contemplado en el numeral 9 (impedir el acceso de los funcionarios) es castigado con multa que va de 150 UT a 500 UT. El contemplado en el numeral 10 (no utilizar los métodos de precios de transferencia) está castigado con multa de 300 a 500 UT.

Los contribuyentes, responsables y terceros tienen la obligación de colaborar con la Administración Tributaria, cuando esta ejerciera sus legítimas facultades de verificación y fiscalización del debido cumplimiento que los sujetos pasivos hagan de las obligaciones fiscales a su cargo. Cabe señalar, que al lado de la obligación fundamental de pagar el tributo, hay otras obligaciones que se ordenan para hacer eficaz la obligación de dar, cuyo contenido no es patrimonial. Una de estas obligaciones es permitir inspecciones, visitas personales domiciliarias, de los funcionarios autorizados a efectuar tales acciones.

En esta disposición, se sanciona sólo ese deber de colaboración. Con esta nueva redacción se facilitará la imposición de las sanciones a cada una de las conductas antijurídicas que conforman el ilícito señalado, ya que en el COT de 1994 se sancionaban como un incumplimiento de deber formal sin sanción específica.

f) Ilícitos Relacionados con la Obligación de Informar y Comparecer Ante la Administración Tributaria

El artículo 105 señala como ilícitos relacionados con la obligación de informar y comparecer los siguientes:

1. No proporcionar información que sea requerida por la Administración Tributaria sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación, dentro de los plazos establecidos.
2. No notificar a la Administración Tributaria las compensaciones y cesiones en los términos establecidos en este COT.
3. Proporcionar a la Administración Tributaria información falsa ó errónea.
4. No comparecer ante la Administración Tributaria cuando ésta lo solicite.¹¹²

¹¹² Código Orgánico Tributario. 2001, op. cit., p. 77.

Los ilícitos señalados en los numerales 1 (no proporcionar información sobre sus actividades o de terceros con los que se guarde relación dentro de los plazos establecidos) y 2 (no notificar a la Administración Tributaria las compensaciones y cesiones en los términos establecidos en el COT) están sancionados con multa de 10 UT la cual se incrementará en 10 UT por cada nueva infracción hasta un máximo de 200 UT.

En relación al ilícito de no proporcionar información que sea requerida por la Administración Tributaria sería saludable que se determinen con más precisión los supuestos, ya que podría ocurrir que caiga en los excesos de solicitar información otorgando plazos breves que de antemano conoce el funcionario que no pueden ser cumplidos.

Por otra parte, en cuanto al ilícito de no notificar las compensaciones y cesiones se debe recordar que el nuevo COT en el artículo 49 establece un plazo de 5 días hábiles para notificar la compensación opuesta, asimismo, el artículo 50 establece un plazo de 3 días hábiles para notificar la cesión efectuada. Los ilícitos señalados en los numerales 3 (proporcionar información falsa o errónea a la Administración Tributaria) y 4 (no comparecer ante la Administración Tributaria cuando ésta lo solicite) están sancionados, igualmente, como los anteriores con multa de 10 UT y aumentada en 10 UT por cada nueva infracción, pero limitada hasta un máximo de 50 UT.

También cabe señalar, que se incluye dentro del artículo 105 una sanción de multa de 200 a 500 UT aplicable a los funcionarios de la Administración Tributaria que revelen información de carácter reservado o hagan uso indebido de la misma. Igualmente se establece una multa de 500 a 2.000 UT aplicable a los funcionarios de la Administración Tributaria, contribuyente o responsables, autoridades judiciales y cualquier otra persona que directa o indirectamente revelen, divulguen o hagan uso personal o indebido de la información proporcionada por terceros independientes que

afecten o puedan afectar su posición competitiva en materia de precios de transferencia.

3. Ilícitos Materiales

Bajo esta denominación se agrupan ilícitos esencialmente relacionados con el pago de los tributos o la devolución o reintegro de los mismos y se incluye también, el supuesto que tanto el Modelo como el COT derogado tipificaban como contravención. Al respecto, el artículo 109 del nuevo COT señala que constituyen ilícitos materiales los siguientes:

1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones.
2. El retraso u omisión en el pago de anticipos.
3. El incumplimiento de la obligación de retener o percibir.
4. La obtención de devoluciones o reintegros indebidos.¹¹³

Aun cuando existe esta especie de discriminación de ilícitos materiales, como veremos más adelante, también se incluyen dentro de esta sección a otros supuestos que no encuadran dentro de los tipos antes señalados.

a) El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones.

El artículo 110 define este ilícito en los siguientes términos: "...el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido prórroga, y sin que medie una verificación, investigación o fiscalización..."¹¹⁴. La pena de este ilícito es una multa equivalente al uno por ciento (1%) del tributo. Este ilícito es similar al que la doctrina califica como "mora" con la diferencia que la doctrina incluye dentro de la mora el pago efectuado como consecuencia de una fiscalización, lo cual no ocurre en el caso del nuevo COT, el cual tipifica este último como un supuesto al cual se le aplica la pena de ilícito antes denominado de contravención.

Como señaló la AVDT en el informe presentado a la subcomisión de Reforma del COT de la Asamblea Nacional, esta sanción luce excesiva y

¹¹³ Código Orgánico Tributario. 2001, op. cit., p. 84.

¹¹⁴ Código Orgánico Tributario. 2001, op. cit., p. 84.

podría violar los principios constitucionales de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, además de que el contribuyente que paga con retardo está sujeto al pago de intereses moratorios que son bastante altos y que en principio nada tendrían que ver con este ilícito. Otro aspecto que, en nuestra opinión, debe destacarse es que la mora o el ilícito aquí previsto, sólo se originan respecto de la obligación principal por tributo, es decir, no aplica a la obligación de pago de anticipos, multas o recargos.

b) Ilícito de omisión de pago de anticipos.

Este ilícito está sancionado en el artículo 112 del nuevo COT con multa entre el diez por ciento (10%) y el veinte por ciento (20%) de los anticipos omitidos, aun cuando no se genere la obligación tributaria principal. Esta sanción no existía en el derogado y parece desproporcionada, sobre todo porque lo no pagado en forma anticipada no podrá rebajarse cuando se determine la obligación definitiva y, en esa oportunidad, el contribuyente tendrá que pagar el tributo en su totalidad. En todo caso para el momento en que, normalmente, hay que pagar el anticipo el hecho imponible no ha ocurrido por lo que no parece justo y es arbitrario que se multe al contribuyente por el no pago de un impuesto que no se causó, como lo señaló la AVDT en su Informe a la Subcomisión de Reforma del COT.

c) Ilícito de retraso en el pago de anticipo.

Este ilícito está sancionado en el artículo 112 con una multa del uno punto cinco por ciento (1,5%) mensual y cabe hacer las mismas observaciones de desproporcionado, injusto y arbitrario señaladas para el ilícito antes referido.

d) Ilícito de no retener o no percibir

Este ilícito está sancionado con multa entre el cien por ciento 100% y el trescientos por ciento (300%) del tributo no retenido o no percibido. Podría

decirse que este ilícito estaba anteriormente previsto en el artículo 99 del COT derogado, sólo que estaba penalizado con multa de un décimo hasta 2 veces el monto del tributo no retenido o no percibido y al igual que el anterior, cabe hacer las mismas observaciones de injusto y arbitrario por cuanto es aplicable aún en los supuestos que no se ha causado la obligación tributaria.

e) Ilícito de retener o percibir menos de lo que corresponde.

Este ilícito está sancionado con multa entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento cincuenta por ciento (150%) del tributo no retenido o no percibido, prevista en el artículo 112 del nuevo COT. También se puede decir que este ilícito no es nuevo, ya que estaba previsto en el artículo 100 del COT derogado, la diferencia es que la multa anterior era de un décimo y hasta el cien por ciento (100%) del tributo no retenido o percibido.

Tanto respecto de este ilícito como el ilícito de no retener o no percibir, se establece la posibilidad de reducir la multa a la mitad si el responsable acepta el reparo y presenta la declaración omitida o corrige la presentada y paga el tributo dentro de los 15 días hábiles siguientes a la notificación del Acta. Al respecto cabe señalar que si el responsable no ha hecho la retención o percepción, ello significa que el contribuyente (obligado principal) no ha pagado el tributo, por tanto se le podrá exigir el tributo, pero tal exigencia no debería hacerse si el responsable paga el tributo, es decir se trataría de un pago hecho por un tercero y el contribuyente se comportaría como si la retención o percepción se hubiese efectuado. En este supuesto entendemos que el responsable tiene derecho a repetir el pago del contribuyente.

Finalmente, cabe referir que los límites mínimos de multas que figuran en los ilícitos referidos (de no tener o no percibir; de omisión de pago de anticipo y los de retener o percibir menos de lo que corresponde) fueron incorporados por la Asamblea Nacional, ya que en el proyecto original la

multa era de un único monto que es la que figura ahora como el límite máximo es decir, se atenuó la pena.

f) Ilícito de no enterar las cantidades retenidas o percibidas dentro del plazo establecido.

En este caso también se trata de un ilícito anteriormente previsto en el COT derogado. En éste el artículo 113 establece una sanción de multa de cincuenta por ciento (50%) de los tributos retenidos o percibidos por cada mes de retraso en enterar y hasta un máximo de 500%, mientras que el COT derogado penalizaba el mismo supuesto de infracción con multa con el mismo cincuenta por ciento (50%) mensual pero hasta un trescientos por ciento (300%) del tributo, es decir, doscientos por ciento (200%) menos.

g) Ilícito de obtención de devoluciones e reintegros indebidos.

El artículo 114 del nuevo COT establece una multa entre cincuenta por ciento (50%) y el doscientos por ciento (200%) para quienes obtenga devoluciones o reintegros indebidos en virtud de beneficios fiscales, desgravaciones u otra causa. En este caso, se deja a salvo la posibilidad de aplicación de la pena corporal cuando se pueda considerar como defraudación.

Podría decirse que esta categoría de ilícito es nueva, ya que el COT derogado no lo contemplaba expresamente, aunque algunos podrían sostener que ella estaba incluida dentro del ilícito genérico de contravención. Sin embargo el nuevo COT parece evitar esa interpretación ya que como veremos este último regula también, en forma separada el tipo punible de la contravención que establecía el derogado.

h) Ilícito de contravención.

El artículo 111 del nuevo COT establece que quien mediante acción u omisión cause una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros

beneficios fiscales será sancionado con multa de veinticinco por ciento (25%) hasta un doscientos por cientos (200%) del tributo omitido. Como podría inferirse, la descripción de este ilícito es prácticamente igual a la que estaba contenida en el artículo 97 del COT derogado, la cual tanto El Modelo como el COT derogado lo denominaban contravención.

Al igual que el COT derogado, el nuevo COT establece que no se impondrá sanción cuando el reparo se produzca con motivo de la estimación de bienes y el avalúo administrativo no aumente el valor de los bienes en más de un veinticinco por ciento (25%).

Asimismo, al igual que el COT derogado permite que las leyes especiales establezcan otros eximentes de sanción en el mismo sentido. Otro elemento es que se incluye dentro de este supuesto de contravención a los casos de multa máxima del diez por ciento (10%) cuando el contribuyente acepta el reparo y paga la diferencia de tributo omitido, posibilidad que existía bajo el COT derogado y ahora se mantiene en el nuevo COT.

4. Ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad.

El artículo 115 señala que constituyen ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad:

1. La defraudación tributaria.
2. La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción.
3. La divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, por parte de los funcionarios o empleados públicos, sujetos pasivos y sus representantes, autoridades judiciales y cualquier otra persona que tuviese acceso a dicha información.¹¹⁵

Como podría inferirse, sólo tres ilícitos podrían ser castigados con penas privativas de libertad en el nuevo COT. Veamos cada uno de estos ilícitos están directamente relacionados con la gravedad del perjuicio fiscal

¹¹⁵ Código Orgánico Tributario. 2001, op. cit., p. 88.

causado; en ellos es el elemento subjetivo, determinante de punidad del infractor, aun cuando también se analizan los elementos objetivos.

a) Ilícito de la Defraudación

La defraudación está definida en el artículo 116 en los siguientes términos:

Artículo 116: Incurre en defraudación tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño induzca en error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.) a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo.¹¹⁶

El ilícito de defraudación, es definido en forma similar a como lo hacía el COT derogado en su artículo 93, sin embargo el nuevo COT introduce un elemento cuantitativo en la defraudación, cual es el enriquecimiento indebido sea superior a 2.000 UT, o de 100 UT cuando se trate de devoluciones o reintegros de tributos. En otras palabras, si el sujeto pasivo ha cometido un ilícito y el perjuicio ocasionado al Fisco fue inferior a 2.000 UT no procede la calificación de defraudación. En este caso, dada la definición de contravención pudiera más bien tratarse de este último ilícito.

El párrafo único del artículo 110 del nuevo COT señala que a los efectos de determinar la cuantía se atenderá a la defraudación en cada liquidación o devolución cuando el tributo se liquida por año. Si el período de liquidación es inferior al año o de tributos instantáneos serán los comprendidos en un año.

Por otra parte, se cree necesario aclarar que para aquellos tributos que gravan enriquecimientos como el impuesto sobre la renta o sucesiones y donaciones no debe confundirse el término enriquecimiento indebido a los fines de configurarse el ilícito con la posible diferencia de enriquecimiento que determine la Administración Tributaria en un reparo. Para poder determinarse si el enriquecimiento indebido es superior o no a las 2.000 UT o

¹¹⁶ Código Orgánico Tributario. 2001, op. cit., p. 89.

100 UT que exige el ilícito de defraudación, habría que aplicar la tarifa y alícuota que corresponda y luego de hechas las rebajas correspondientes y hecha la comparación es que podrá saberse si hubo o no defraudación en cuanto al monto que se exige, pero en todo caso, habría que probar el dolo que lo determinan los Órganos Judiciales ya que, la Administración Tributaria presume la configuración de este ilícito.

Al igual, que lo hacía el COT derogado (artículo 94) en el nuevo COT se establece un listado de indicios de defraudación. Sin embargo en éste se duplica el número de situaciones que ahora son indicios de defraudación, incluso algunas de éstos parecen verdaderos ilícitos y no indicios como serían los señalados en los numerales 12 y 14 del artículo 117 ahora citado. En efecto, en este sentido, el artículo 117 señala:

Se considerarán indicios de defraudación, entre otros:

1. Declarar cifras o datos falsos u omitir deliberadamente circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.
2. No emitir facturas u otros documentos obligatorios.
3. Emitir o aceptar facturas o documentos cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.
4. Ocultar mercancías o efectos gravados o productores de rentas.
5. Utilizar dos o más números de inscripción o presentar certificado de inscripción o identificación del contribuyente, falso o adulterado, en cualquier actuación que se realice ante la Administración Tributaria o en los casos en que se exija hacerlo.
6. Llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad, con distintos asientos.
7. Contradicción evidente entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias.
8. No llevar o exhibir libros, documentos o antecedentes contables, en los casos en que los exija la Ley.
9. Aportar informaciones falsas sobre las actividades o negocios.
10. Omitir dolorosamente la declaración de hechos previstos en la ley como imponible o no se proporcione la documentación correspondiente.
11. Producir, falsificar, expender, utilizar o poseer especies gravadas cuando no se hubiere cumplido con los registros o inscripción que las leyes especiales establecen.
12. Ejercer clandestinamente la industria del alcohol o de las especies alcohólicas.
13. Emplear mercancías, productos o bienes objeto de beneficios fiscales, para fines distintos de los que correspondan.
14. Elaborar o comercializar clandestinamente con especies gravadas, considerándose comprendidas en esta norma la evasión o burla de los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su destrucción o adulteración; la alteración de las características de las especies, su ocultación, cambio de destino o falsa indicación de procedencia.
15. Omitir la presentación de la declaración informativa de las inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.¹¹⁷

¹¹⁷ Código Orgánico Tributario. 2001, op. cit., p. 90.

En este artículo, la defraudación está sancionada con pena de prisión de 6 meses a 7 años, aumentada de la mitad a dos terceras partes, cuando se ejecute mediante la ocultación de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal. Cuando la defraudación se trate de obtención indebida de devoluciones o reintegros la sanción será de pena de prisión de 4 a 8 años. La penalización de la defraudación con pena corporal es sin dudas el cambio de mayor impacto en la reforma del sistema sancionatorio del COT.

El COT derogado castigaba la defraudación con pena de multa de 2 a 5 veces al monto del tributo y con prisión de 3 meses a 2 años pero sólo para los casos de ejercicio clandestino de la industria o comercio del alcohol o de las especies alcohólicas. Desde el primogenio COT y las sucesivas reformas en 1992 y en 1994 se había desechado castigar el ilícito de defraudación con pena corporal, las razones las expone Octavio (2001), así:

Para adoptar la norma de sancionar la defraudación con carácter pecuniario y no con pena privativa de libertad, se hicieron detenidos estudios y consultas a calificados especialistas en la materia, coincidentes en esta posición. La experiencia de aplicación del Código Orgánico Tributario ha comprobado el acierto de la fórmula adoptada, en particular se observa que son rarísimos los casos de imputación de defraudación por las autoridades administrativas, no obstante el carácter pecuniario de la sanción aplicable.¹¹⁸

Otro comentario que debe hacerse respecto al ilícito de defraudación en el nuevo COT es que se extinguirá la acción penal, es decir no se castigará el ilícito, si el infractor acepta la determinación realizada por la Administración Tributaria y paga el monto de la obligación tributaria, sus accesorios y sanciones en forma total dentro del plazo de 25 días hábiles de notificada la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo.

El párrafo único del artículo 115 del nuevo COT, que es el que establece este eximente de pena, excluye la posibilidad de aplicación en los casos de reincidencia. La inclusión de esta norma en el COT fue duramente cuestionada por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) en

¹¹⁸ Octavio J.: *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario*. Caracas, Venezuela. Editorial Jurídica de Venezuela. 2001, p. 168.

su Informe a la Subcomisión de Reforma del COT de la Asamblea Nacional, ya que puede inducir al ilícito que se pretende castigar y al mismo tiempo puede ser un arma de extorsión a los contribuyentes y responsables. Como señala Mizrachi (citado por Octavio 1998: 169), en este caso se transforma la privación de libertad en un mecanismo intimidatorio para obtener la satisfacción de la pretensión del Fisco.

También puede cuestionársele a la norma que parte de la premisa de que la determinación realizada por la Administración Tributaria es indiscutible y no contiene errores de hecho o de derecho, dejando de lado la naturaleza ex lege de la obligación tributaria. Además de que la calificación de ilícito como defraudación y la aplicación de las penas restrictivas de la libertad corresponden a los órganos judiciales, como lo señala el artículo 93 del nuevo COT. Finalmente cabe referir que la defraudación según el artículo 89 del nuevo COT, también acarrea la sanción de inhabilitación para el ejercicio de la profesión a quienes con motivo del ejercicio de su profesión o actividad particular participen, apoyen, auxilien o cooperen en la comisión del ilícito.

b) La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción.

Este ilícito está castigado con prisión de 2 a 4 años y está definido en el artículo 118 del nuevo COT en los siguientes términos: quien con intención no entere las cantidades retenidas o percibidas dentro de los plazos establecidos y obtenga para así o para un tercero un enriquecimiento indebido.

Requiere pues, que se demuestre que el responsable tributario se haya apropiado intencionalmente de las cantidades retenidas o percibidas (enriquecimiento indebido). Se cree que el simple retraso en enterar no da lugar a este ilícito sino al previsto en el artículo 113 del nuevo COT, que acarrea pena de multa. Este ilícito equivale al que estaba contenido en el artículo 102 del COT derogado, pero más propiamente al artículo 103 del

primer COT derogado, considerado por la doctrina como apropiación indebida de tributos. El ejercicio profesional nunca se ha tenido noticias que se haya sancionado a algún sujeto responsable por la comisión de este ilícito, aunque cuesta pensar que no haya ocurrido, sobre todo en el campo de las retenciones por Seguro Social Obligatorio e INCES.

CAPÍTULO V

**ESTRATEGIAS OPERATIVAS NECESARIAS PARA EL
CUMPLIMIENTO EFECTIVO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN
MATERIA DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR
PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES DEL SECTOR DE
BARRIO OBRERO, CENTRO Y LA CONCORDIA DEL MUNICIPIO
SAN CRISTÓBAL**

Las estrategias operativas, se sitúan entre el concepto y la ejecución, es decir, lo que se quiere o se debe hacer y lo que hace posible las condiciones técnicas. La estrategia de operaciones dicen Chase, Aquilano y Jacobs (2006) se refiere “a la elaboración de políticas y planes para la utilización de los recursos de la empresa en apoyo de la competitividad de la firma a largo plazo”¹¹⁹. La palabra “estrategia” implica siempre un proceso a largo plazo tendiente a fomentar la realización de cambios necesarios para la mejor adecuación y respuesta de la empresa ante los cambiantes requerimientos del contexto en este caso de las normativas tributarias, o sea la realización de objetivos de carácter permanente en medio de circunstancias variables.

La estrategia operativa coordina las metas operativas con las metas de la organización en su conjunto, a una escala más amplia. Esas metas generales cambian con el tiempo, de modo que la estrategia de operaciones debe ser diseñada de manera que anticipe necesidades futuras. En ese sentido, las capacidades operativas de una empresa deben ser vistas como un portafolios de recursos que se adaptan a las cambiantes necesidades este caso a las normas tributarias en relación a los contribuyentes especiales. La estrategia operativa es individual, propia de cada empresa, pero cabe enunciar ciertas tendencias generales, según la época y las circunstancias, en una perspectiva histórica.

¹¹⁹ Chase, Aquilano y Jacobs. : *Gestión de Operaciones para la ventaja competitiva*. México, McGraw Hill. 2006. p. 220

La clave del éxito de una estrategia operativa está en identificar las opciones prioritarias, en entender las consecuencias de cada opción y en las transacciones que todo ello implica. Dentro de ese marco general, la estrategia de operaciones busca constituirse en un plan de acción a largo plazo de la empresa, propendiendo al logro de los objetivos globales mediante decisiones estratégicas, tácticas y operativas congruentes evitando así sanciones y multas por incumplimiento de los deberes formales ante el SENIAT. Su contenido generalmente abarca dos funciones básicas el primero: configura un marco de referencia para la planificación y el control interno tributario; y el segundo fija las pautas para evaluar el aporte de la Gestión de Operaciones a los objetivos generales de la empresa y disminuir en lo posible el riesgo fiscal que pueda presentar la empresa como agente de retención denominados contribuyentes especiales, como se orienta en el cuadro 29 correspondiente a la estrategia 1: Disminución del Riesgo Fiscal.

Cuadro 29. Estrategia 1: Disminución del Riesgo Fiscal.

Objetivo de la Estrategia	Estrategia	Responsables
<p>Lograr a través de los sistemas contable - tributario y de control interno de la organización, determinar qué factores de riesgo existen dentro de las normas y procedimientos en cuanto a la determinación y pago de los tributos (Retenciones del IVA)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Contar con recursos suficientes para cubrir las actividades del departamento fiscal. 2. Prever los cambios en la legislación fiscal o en su interpretación por la administración. 3. Realizar los cambios en los requisitos regulatorios que sean establecidos en las providencias administrativas. 4. Aumentar los procesos y tecnología que permitan acceder o utilizar a tiempo los datos fiscales relevantes. 5. Evaluar el riesgo fiscal, a través de los sistemas contable - tributario y de control interno de la organización. 6. Monitorear en tiempo real de las operaciones. 7. Seleccionar el personal adecuado para las actividades tributarias y actualizarlos sobre los cambios en materia de tributaria que impliquen los procedimientos para el cumplimiento de los deberes formales. 	<ul style="list-style-type: none"> - Contador Público de la empresa. - Administrador y propietarios de las empresas.

Fuente: Rosales (2012)

Cuadro 30. Estrategia 2: Control interno tributario.

Objetivo de la Estrategia	Estrategia	Responsables
<p>Lograr el efectivo control interno tributario a través de la evaluación para medir la eficiencia de la gestión tributaria con el fin de minimizar la incidencia de las cargas impositivas en el patrimonio de la empresa, previendo así futuras sanciones y dando cumplimiento a la normativa legal.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Elaborar e implementar un Manual de Normas y Procedimientos para el área Tributaria. 2. Garantizar que las actividades se realicen en forma sistemática y organizada, que admita promover la eficiencia operacional 3. Fomentar la adherencia a las políticas de la organización, 4. Verificar la adecuación y confiabilidad de la información fiscal tributaria del Impuesto al Valor Agregado (IVA). 5. Realizar la evaluación del Control Interno Tributario trimestralmente de manera que se pueda mantener monitoreadas todas las operaciones, que permita determinar oportunamente las debilidades y aportar correcciones, para garantizar el máximo apego a lo establecido en las disposiciones legales, con el fin de dar cumplimiento y confianza razonable a la Gerencia 	<ul style="list-style-type: none"> - Auditor tributario - Contador público, - Analistas contables - Gerente Administrativo

Fuente: Rosales (2012)

El sistema tributario en Venezuela está compuesto por una diversidad de impuestos regulados en un conjunto de Leyes, Reglamentos, Decretos, Resoluciones y Providencias, que implican no sólo el cumplimiento de la obligación material del pago del tributo, sino también la obligación de cumplimiento de los deberes formales, incluidos en estos cuerpos normativos con la finalidad de lograr un efectivo control fiscal, orientado al logro principal de todo ente recaudador de impuestos como es el incremento de la recaudación.

Por toda esta complejidad, se hace necesario contar con una serie de políticas, normas y procedimientos que garanticen el cumplimiento de todos los deberes derivados de la relación jurídica tributaria, constituyendo este conjunto de mecanismos el control interno tributario, indispensables para estimular el cumplimiento voluntario del pago. Es así, que dentro de estos mecanismos se encuentra la calificación que hace el SENIAT de Agentes de Retención a los Sujetos Pasivos Especiales, como lo establece el C.O.T. en su artículo 27, la Ley del IVA en su artículo 11 y en la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056 en su Artículo 1.

El control interno tributario garantiza el cumplimiento de todas las obligaciones derivadas de la Relación Jurídica Tributaria que según Palacios (2004), “es un vínculo que surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y esa persona natural o Jurídica llamada contribuyente, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la norma jurídica de naturaleza particular”¹²⁰. Esta relación jurídica tributaria contiene en primer lugar una obligación tributaria principal de contenido patrimonial (pagar el tributo); una obligación tributaria accesoria que es de contenido no patrimonial (deberes formales); otras accesorias o facultades de la Administración Tributaria y el sistema sancionatorio.

¹²⁰ Palacios. : *Guía Práctica para la Declaración del Impuesto sobre la Renta*, Legis. Caracas 2004. p. 76)

El planteamiento realizado anteriormente permite identificar la importancia de la presente propuesta, por cuanto a través de la misma se intenta optimizar la recaudación de IVA, función de los Agentes de Retención minimizando los errores de cálculo por no efectuarse una revisión basada en las normas legales que establece cuáles son los requisitos que debe cumplir una factura, situación que permitirá que los montos de recaudación sean más ciertos o más ajustados a los porcentajes que la ley establece, resultando esto en beneficio para el ingreso nacional y por consiguiente para los ciudadanos.

Al lograr crear un punto de equilibrio entre los factores de referencia citados anteriormente, se permitirá al SENIAT tener un mayor y eficiente control de los hechos que originan un tributo, como el caso del cumplimiento de las normas de facturación y retención del IVA a través de la implementación de las estrategias de disminución del riesgo fiscal; control interno tributario y desarrollo de la cultura tributaria en los agentes de retención denominados contribuyentes especiales. Es de esperarse entonces, que al ejecutarse las estrategias propuestas, se logre fortalecer el conocimiento y por ende se lograr obtener un mayor nivel de exactitud y recaudación con el cálculo, retención y enteramiento del IVA.

Cuadro 31. Estrategia 3: Cultura Tributaria.

Objetivo de la Estrategia	Estrategia	Recursos
<p>Lograr la propensión al cumplimiento de los deberes formales establecidos en la providencia administrativa 0071 y 0056, donde la voluntad propia y, por ende, del compromiso autoimpuesto, se logre un sistema tributario más sostenible en el tiempo, por corresponder a una responsabilidad aceptada y compartida por los ciudadanos, en el marco de una sociedad más abierta, participativa y democrática .</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Construir un ambiente de cumplimiento voluntario antes que forzado, aunque ambos son igualmente legítimos y convergentes en cuanto a que se traducen en una misma actitud: la de cumplir la ley. 2. Formar la cultura tributaria puede concebirse también como herramientas para armonizar lo ético y lo cultural, con el fin de que ello redunde en el respeto de la normativa legal y su debido cumplimiento. 3. Tomar en cuenta el factor humano y social, tal como lo aconseja la sociología tributaria. Todas las normas y planificaciones tributarias concebidas en los despachos corren el riesgo de ser estériles si no se presta la debida atención a las creencias, actitudes, percepciones y formas de conducta de los ciudadanos, a su moral personal y colectiva, e incluso a sus ideas sobre el modo de organizar la convivencia. 4. Concebir a la educación tributaria no solo a la enseñanza de prácticas que únicamente capaciten para atender los requerimientos del régimen impositivo, las cuales, si bien indispensables, son tareas mecánicas y mutables con el paso del tiempo. Tampoco puede limitarse al ámbito de la formalidad fiscal, el orden legal y las razones de su cumplimiento, sino debe ser, necesariamente, una educación orientada hacia el cambio cultural y la revaloración de lo ético dentro del conjunto social. 	<p>SENIAT (Asistencia al contribuyente)</p>

Fuente: Rosales (2012)

En esta propuesta, como parte de una estrategia integral que busca mejorar la recaudación y al mismo tiempo cambiar la percepción del contribuyente especial como agentes de recaudación del IVA sobre el cumplimiento oportuno en materia fiscal, surge un proceso para la formación de la cultura tributaria. Esto no resulta para nada fácil cuando se advierte cuán extendida y arraigada se encuentra en diferentes grupos sociales una variedad de creencias y valoraciones que no sólo son contrarias a la tributación sino, en general, a la observancia de normas básicas de convivencia y de respeto a las leyes tributarias.

De igual forma, la cultura tributaria tiene como objetivo primordial el de cimentar conductas favorables al cumplimiento fiscal y contrarias a las actitudes defraudadoras, por medio de la transmisión de ideas y valores que sean asimilados en lo individual y valorados en lo social, lo cual conlleva un cambio cultural que explica la condición de largo plazo que suele ser una de las características más importantes de toda estrategia para la formación de cultura tributaria.

Factibilidad de la Propuesta

Factibilidad Institucional: se encuentra expresada en la voluntad y disposición del Jefe de División de Contribuyentes Especiales, el coordinador del área de Asistencia al Contribuyente, de la mencionada jefatura y del Jefe de División de Asistencia al Contribuyente del SENIAT San Cristóbal, para buscar las vías de como implementar la propuesta. Esto se logrará en la medida en que el organismo desarrolle la cultura tributaria como objetivo primordial para cimentar conductas favorables al cumplimiento fiscal y contrarias a las actitudes defraudadoras, motivar a un cambio cultural que explica la condición de largo plazo que suele ser una de las características más importantes de toda estrategia para la formación de cultura tributaria.

Factibilidad Económica: se refiere a la disponibilidad económica de las empresas y organismos para ejecutar la propuesta. Ellos son los más indicados de presupuestar los gastos, ya que ellos conocen de la disponibilidad de personal, material de apoyo y recursos tecnológicos para ejecutarlo.

Factibilidad Técnica Operativa: se hace presente mediante la receptividad de los trabajadores del SENIAT, para implementar las acciones con el apoyo logístico y técnico por parte de todos quienes intervienen en el funcionamiento del área atención al contribuyente, fiscalización, informática y tecnológica, además, de la Gerencia Regional y los contribuyentes especiales que hayan sido nombrados por la institución como Agentes de Retención.

CONCLUSIONES

Una vez realizado el análisis de los resultados, seguidamente se indican las conclusiones asociadas a cada objetivo de la investigación.

Objetivo 1. Diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Retención del Impuesto al Valor Agregado por parte de los contribuyentes especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal.

El Estado ha incorporado un sistema de retención como mecanismo que facilita el control y la recaudación tributaria, constituyendo un pago anticipado del impuesto por lo que se garantiza de algún modo el cumplimiento de la obligación tributaria. Este proceso se efectúa a través de los agentes de retención, los cuales pueden ser designados por la ley respectiva o por la Administración Tributaria, siempre que en el ejercicio de sus funciones públicas o privadas, intervengan en operaciones sobre las cuales deban efectuar la retención. La retención se practica sobre la suma abonada o pagada en cuenta, por lo que el agente de retención en su condición de sujeto pasivo responsable está en la obligación de cumplir con la normativa legal vigente para tales fines.

De acuerdo a los resultados obtenidos en la entrevista practicada a los contribuyentes especiales de los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal, se identificó que un porcentaje importante de agentes de retención del IVA, no cumplen a cabalidad con la normativa tributaria establecida en la Providencia Administrativa 0056 y desconocen en parte los fundamentos dispuestos en la Providencia 0071, por lo que incurrir en incumplimiento de los deberes formales presentándose así la evasión fiscal. Existe mala interpretación de la aplicación de las leyes tributarias considerándose así un riesgo fiscal.

Objetivo 2. Describir el procedimiento aplicado por los contribuyentes especiales para la retención y enteramiento del Impuesto al valor agregado.

Dentro del sistema de Contribuyentes Especiales, se establecen los siguientes objetivos a lograr: controlar eficientemente un porcentaje alto de recaudación total, aportada por un reducido número de contribuyentes; servir de experiencia piloto para el ajuste de la organización, la selección y el entrenamiento del personal, así como la implantación de nuevos procedimientos para la educación de contribuyente; adoptar al nivel normativo del SENIAT, información relevante para la planificación y elaboración del estudio tributario y obtener información de todos aquellos contribuyentes que actúan como clientes o proveedores de estos, para así ampliar el ámbito de control de la administración.

Según los resultados se observa que hay un total conocimiento de las Normas Tributarias que regulan lo relacionado a la facturación y el cálculo de la retención del IVA, considerado esto una ventaja para el SENIAT, y sin embargo, los agentes de retención no aplican eficientemente las normas generales de revisión de facturas sobre las cuales se retiene el IVA. Un 22% de los entrevistados, no conocen las excepciones y las no sujeciones establecidas en la Ley del IVA, infiriéndose que también desconocen los decretos de exoneración dictados por el Ejecutivo.

En cuanto a la capacitación del personal responsable de los procesos administrativos contables en el área tributaria un 78% de los entrevistados si han recibido asistencia en materia de facturación, lo cual es una ventaja aprovechada por los agentes de retención en contraposición con los que no la han recibido y son los más sensibles a ser sancionados. El 61% de los Contribuyentes Especiales que poseen ejemplares de las providencias administrativas tienen el conocimiento de las normas que deben cumplir al emitir y verificar facturas y otros documentos, y de las imprentas que elaboran las facturas.

Objetivo 3. Identificar las debilidades y fortalezas en los procedimientos aplicados por los contribuyentes especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal en materia de retenciones y enteramiento del IVA. A este respecto se concluye que existen debilidades en cuanto al control interno tributario. En las respuestas se aprecia marcada tendencia de los contribuyentes especiales a no retener de manera oportuna a sabiendas de que son los responsables de percibir y enterar un porcentaje de la alícuota del impuesto al valor agregado al SENIAT.

Así mismo, no poseen medios alternativos de facturación, lo que indica que desconocen la eliminación de la prohibición de usar más de un medio de facturación a los sujetos que utilicen formatos elaborados por imprentas autorizadas contenidas en el Art. 9 de la Providencia 591. Igualmente, en un 40% desconocen cómo utilizar los medios alternativos. Lo cual es una debilidad de los agentes de retención definidos como Contribuyentes Especiales y pueden ser sancionados en el momento de ser fiscalizados por el SENIAT.

Las empresas no cuentan con programas de capacitación ni adiestramiento que les permita actualizar al personal los conocimientos en cuanto al manejo de los casos que se le presentan por la aplicación de la Providencia Administrativa vigente. Lo que implica, que no poseen manuales de procedimientos, y por otra parte no hay control interno que permita verificar la situación que allí se presenta.

Objetivo 4. Especificar los grados de responsabilidad e imposición de las penas dispuestas en la norma jurídica aplicable en el ámbito tributario a los Contribuyentes Especiales, en caso de incumplimiento de los deberes formales en materia de retención del IVA.

En las respuestas se aprecian, que algunos empleados pudieran no estar desarrollando sus funciones con la debida responsabilidad y diligencia o

podiera no existir una delimitación exacta de las responsabilidades del personal, y así el control interno tributario se torna deficiente. Se aprecia una marcada tendencia al no registrar oportunamente, sino cuando está elaborando el archivo de Retenciones de IVA, disminuyendo así la posibilidad de evitar la sanción fiscal del SENIAT. Por su parte la gerencia en un 70% tienen conocimiento de las sanciones debidas al incumplimiento de deberes formales y materiales en materia de Impuesto al Valor Agregado.

En lo que se refiere, en caso de infracciones graves, la responsabilidad de los administradores alcanza a las sanciones. A lo largo de las disposiciones prevista en el nuevo Código Orgánico Tributario (COT: 2001) se evidencia una tendencia sancionadora a cargo de la Administración Tributaria, sin tomar en cuenta que mucho de los objetivos que persigue (entre ellos el de mayor recaudación), pueden ser obtenidos mediante la simplificación de los mecanismos ya existentes en cuanto a la determinación, fiscalización e inmersión de los tributos. Quizás este sesgo sancionatorio que se observa obedece también a que la constitución vigente en la disposición quinta pareciera plantear la relación Estado Ciudadanos en esos términos, desequilibrando la relación de igualdad que había reconocido el Código Orgánico Tributario de 2001.

Objetivo 5. Diseñar las estrategias operativas necesarias para el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado por parte de los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal.

Con base a los resultados obtenidos y el diagnóstico sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Retención del Impuesto al Valor Agregado por parte de los contribuyentes especiales, se considera de importancia diseñar estrategias operativas a nivel de la unidad operativa el cual está involucrada directamente con el cálculo, retención y

enteramiento del impuesto. Por tanto, deben establecerse responsabilidades, difundidas y monitoreadas, es decir evaluadas, para lograr la eficiencia y eficacia en el cumplimiento de los deberes formales en materia tributaria y en especial con la recaudación del IVA.

RECOMENDACIONES

Poner en práctica las estrategias señaladas en la propuesta de este estudio y considerar que es necesario:

- Prever los cambios en la legislación fiscal o en su interpretación por la administración.
- Aumentar los procesos y tecnología que permitan acceder o utilizar a tiempo los datos fiscales relevantes.
- Monitorear en tiempo real de las operaciones.
- Verificar la adecuación y confiabilidad de la información fiscal tributaria del IVA.
- Elaborar e implementar un Manual de Normas y Procedimientos para el área Tributaria.
- Formar la cultura tributaria puede concebirse también como herramientas para armonizar lo ético y lo cultural, con el fin de que ello redunde en el respeto de la normativa legal y su debido cumplimiento.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alvarado y Cruz. : *Auditoria tributaria (3ra edición)*. Barquisimeto. Venezuela: Jurídicas Rincón C.A, 2006.
- Aragónés, B.: *Responsabilidad Tributaria de los Administradores de Sociedades: Acto de Derivación de Responsabilidad*. Gaceta Fiscal. 1997.
- Arocha. : *La retención en la fuente y el anticipo tributario como mecanismo de recaudación y control del impuesto sobre la renta*. México. Editorial Mc Graw Hill. 2006.
- Ávila, Roldán y Roldán (2008), en su Trabajo Especial de Grado, cuyo título es "Propuesta para la optimización del proceso de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por la Asociación Nacional de Cultivadores de Algodón (ANCA) de Araure Estado Portuguesa.
- Chase, Aquilano y Jacobs. : *Gestión de Operaciones para la ventaja competitiva*. México, McGraw Hill. 2006.
- Código Orgánico Tributario. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 37.305*, (Extraordinaria), Octubre 17, 2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. *Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 5453* (Extraordinaria), Marzo 24, 2.000.
- Duran y Jiménez (2008); en su trabajo de grado titulado "Estrategias del control interno, para la presentación del deber formal como Contribuyente Especial y Agente de Retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA), de la empresa EICA C.A. en Acarigua, Estado Portuguesa.
- Esquivel, M.: *La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal*. Porrúa, México. Editorial Mc Graw Hill. 2000.
- Garay, Juan: *Código Orgánico Tributario*. Caracas, Venezuela. Caracas. Editorial AGRASA. 2002. B.

Giannini y Jeze. : *Instituciones de derecho tributario*. Madrid. España: Ediciones de Derecho Financiero. 2007.

Hernández, R.: *Clasificación de los Ilícitos y Sanciones en el Código Orgánico Tributario 2001*. Universidad Central de Venezuela (UCV) conferencia. Cámara de Comercio y de Industria de Venezuela. 2001, 26 Noviembre.

Hernández, S.; Fernández, C., y Baptista.: *Metodología de la investigación* (3^{da} ed.). México. McGraw-Hill. 2003.

Ley del IVA reformada en Julio del 2002. *Gaceta Oficial 37.002*, julio28, 2000.

Martínez (2008), quién realizó una investigación para determinar el efecto económico en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en los Sujetos Pasivos Especiales del Estado Lara.

Molina (2002). *La Responsabilidad de los Administradores por Participación en Ilícitos Tributarios*. Revista Técnica Tributaria. Madrid, España. Número 57, Pag. 71.

Palacios. : *Guía Práctica para la Declaración del Impuesto sobre la Renta*, Legis. Caracas 2004.

Providencia Administrativa N° SNAT/2011/0071 de fecha Caracas, 8 de Noviembre de 2011.

Providencia Administrativa N° SNAT/2007/0592 Gaceta Oficial N° 38.776 de fecha Caracas, 25 de Septiembre de 2007.

Reglamento de la Ley del IVA tomando en cuenta una reforma efectuada por Ley. Gaceta Oficial Número 37.002, Julio 28, 2000.

Sabino.: *El proceso de Investigación. (2da. Edición)*. Caracas. Venezuela: Editorial Panapo. 2006.

Silva (2007), titulado “Análisis del nivel de información que poseen los comerciantes del Centro Comercial Sol de Curpa de Acarigua Estado Portuguesa.

Tamayo y Tamayo.: *El Proceso de Investigación Científica*. México. Editorial. Limusa. 2002.

Uceda, J. y otros: *La Responsabilidad de los Administradores de Sociedades en los Ámbitos Civil, Tributario, Penal y Social*. Barcelona, España. Editorial Fundación Privada Cíclopes. 1998.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador.: *Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales*. Caracas Venezuela. FEDEUPEL. 2006.

Valdés, R.: *Curso de Derecho Tributario. Segunda Edición*. Bogotá, Colombia. Editorial Temis. 1991.

ANEXOS

ANEXO – A

**CUESTIONARIO APLICADO A LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES
CON DOMICILIO FISCAL EN LOS SECTORES BARRIO OBRERO,
CENTRO Y LA CONCORDIA DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL**



**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACION EN GERENCIA TRIBUTARIA**

Estimados ciudadanos

En lo sucesivo le será presentado un cuestionario que integra el desarrollo del Trabajo Especial de Grado, requerido para la obtención del título de Especialista en Gerencia Tributaria de la Universidad Católica del Táchira (UCAT). El instrumento de investigación presentado, persigue recoger datos del contexto de conocimiento de los Agentes de Retención, referido al cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Retención del Impuesto al Valor Agregado por parte de los contribuyentes especiales con domicilio fiscal en los sectores Barrio Obrero, Centro y La Concordia del Municipio San Cristóbal.

Los aportes realizados por Usted a través de este instrumento serán de trato confidencial y de gran importancia para la ejecución del presente estudio; en este sentido no existe la necesidad de personalizarlo, ya que será anónimo.

Instrucciones:

1. Marque con una "X" la alternativa que considera es su opinión
2. Encierre en una círculo la opción SI o NO, según sea el caso
3. Por favor responda todas las preguntas

Muchas gracias por su colaboración.

La investigadora

Cuestionario

No	Ítems
1	<p>¿Está Usted familiarizado con el Portal Fiscal del SENIAT?</p> <p>Si ___ No ___</p>
2	<p>¿Tiene conocimiento de las (Normas Tributarias) que regulan los requisitos de las facturas y las retenciones del IVA?</p> <p>Si ___ No ___</p>
3	<p>¿Conoce las excepciones y las no sujeciones establecidas en la Ley del IVA?</p> <p>Si ___ No ___</p>
4	<p>¿La empresa ha recibido asistencia en materia de facturación y retención del IVA por parte del SENIAT?</p> <p>Si ___ No ___</p>
5	<p>¿Posee Ud. ejemplares de las providencias administrativas que regulen la forma de emitir facturas, comprobantes de retención, retener y enterar las retenciones del Impuesto al Valor Agregado?</p> <p>Si ___ No ___</p>
6	<p>¿Se realiza la retención al momento del registro de la factura?</p> <p>Siempre ___ Casi siempre ___ Algunas veces ___ Nunca ___</p>
7	<p>¿Se enteran las retenciones realizadas de manera (oportuna) según lo exigido en las providencias del SENIAT?</p> <p>Siempre ___ Casi siempre ___ Algunas veces ___ Nunca ___</p>
8	<p>¿Tiene la empresa medios alternativos de facturación en caso de averías de los sistemas computarizados?</p> <p>Si ___ No ___</p>

Cont....

No	Ítems
9	<p>¿Sabe cuando utilizar medios alternos en caso de averías de las maquinas fiscales?</p> <p>Si ___ No ___</p>
10	<p>¿Ha proporcionado la empresa inducción para la aplicación de los procedimientos a seguir en materia Retenciones del IVA?</p> <p>Siempre ___ Casi siempre ___ Algunas veces ___ Nunca ___</p>
11	<p>¿La empresa mantiene actualizado el personal en cuanto de los deberes formales y materiales en materia de IVA?</p> <p>Siempre ___ Casi siempre ___ Algunas veces ___ Nunca ___</p>
12	<p>¿Se verifica que la factura cumpla con los requisitos mínimos de facturación exigidos por el SENIAT?</p> <p>Siempre ___ Casi siempre ___ Algunas veces ___ Nunca ___</p>
13	<p>¿Cuáles son los errores más comunes en la retención de IVA al Proveedor y su enteramiento?</p> <p>a. Calculo de la retención b. Errores en el archivo de retenciones</p>
14	<p>¿Considera que la empresa cuenta con un sistema de control interno eficiente que le permite cumplir con las obligaciones tributarias?</p> <p>Si ___ No ___</p>
15	<p>¿Los comprobantes de retención de Impuesto al Valor Agregado están de acuerdo con el artículo 18 de la providencia administrativa N° 0056?</p> <p>Siempre ___ Casi siempre ___ Algunas veces ___ Nunca ___</p>

Cont...

No	Ítem
16	<p>¿Registran oportunamente los comprobantes de Retención de IVA en los libros auxiliares de compras y ventas?</p> <p>Siempre ____ Casi siempre ____ Algunas veces ____ Nunca ____</p>
17	<p>¿Existe un sistema automatizado de control interno tributario que se aplique en la empresa que permita para tomar decisiones oportunas y así evitar el retraso en el trabajo y sanciones tributarias?</p> <p>Si ____ No ____</p>
18	<p>¿La gerencia tiene conocimiento de las sanciones debidas al incumplimiento de deberes formales y materiales en materia de Impuesto al Valor Agregado?</p> <p>Siempre ____ Casi siempre ____ Algunas veces ____ Nunca ____</p>
19	<p>¿Conoce las sanciones que establece la Ley en los casos de un error en las facturas o en la aplicación del porcentaje de retención del IVA?</p> <p>Si ____ No ____</p>
20	<p>¿Ha sido sancionado alguna vez por el SENIAT por incumplimiento de los deberes formales y materiales en materia de Retenciones al Impuesto al Valor Agregado?</p> <p>Siempre ____ Casi siempre ____ Algunas veces ____ Nunca ____</p>

Fuente: Rosales (2012)

ANEXO – B

**PROTOCOLO DE VALIDACION DEL INSTRUMENTO
APLICADO A LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES CON DOMICILIO
FISCAL EN LOS SECTORES BARRIO OBRERO, CENTRO Y LA
CONCORDIA DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL**

PROTOCOLO DE VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO

Estimado Experto:

Por sus notables credenciales profesionales con meritorios logros usted ha sido escogido para determinar la validez por juicios de expertos de este instrumento elaborado para hacer aplicado con la intención de recolectar información pertinente del trabajo de grado titulado: **ESTRATEGIAS OPERATIVAS, EN MATERIA DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, PARA LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES CON DOMICILIO FISCAL EN LOS SECTORES BARRIO OBRERO, CENTRO Y LA CONCORDIA, DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL.**

Se agradece altamente su colaboración.

Nombres y Apellidos:

C.I. _____

Título Obtenido: _____

Firma _____

VALIDACIÓN

Nº Ítem	Criterios					Observaciones
	P	A	C	E	R	
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						
13						
14						
15						
16						
17						
18						
19						
20						

P= Pertinente

A= Ambiguo

C= Claridad

R= Reformular

E= Eliminar

Sugerencias:

Nombre del Validador	Especialidad	Firma	Fecha