UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO

AUDITORIA TRIBUTARIA COMO MECANISMO DE EVALUACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE.

CASO DE ESTUDIO: TRANSPORTE MILENIO C.A. MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL – ESTADO TÁCHIRA.

Trabajo de Grado de Especialista
Para optar al Título de Especialista en Auditoria Integral
Línea de investigación: Auditoria Integral.

Autor: Lcda. Ana C Noguera M.
C.I.: V-17.502.077
Tutor: Esp. Eduardo León Morales.
C.I.: V-11.490.265.

San Cristóbal, Octubre 2015

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de tutor del Proyecto de Grado presentado por la Licenciada en Contaduría Pública Ana Carolina Noguera Molina, titular de la cédula de identidad Nº 17.502.077, para optar al Título de Especialista en Auditoria Integral cuyo título es Auditoria Tributaria como mecanismo de evaluación del cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado en las empresas de transporte. Caso de estudio: Transporte Milenio c.a. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira.

Aprobado por el Consejo General de Postgrado, en su reunión de fecha 04 de junio de 2013, según Acta N° 112.

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

Esp. Eduardo León Morales.
C.I.V.- 11.490.265.

UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN AUDITORÍA INTEGRAL

AUDITORIA TRIBUTARIA COMO MECANISMO DE EVALUACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE. CASO DE ESTUDIO: TRANSPORTE MILENIO C.A. MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL – ESTADO TÁCHIRA.

Autor: Ana carolina noguera
Tutor: Eduardo león morales
Año: 2015

RESUMEN

La presente investigación tuvo como objetivo general Proponer la Auditoria tributaria como mecanismo de evaluación del cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado en las empresas de transporte. Caso de estudio: transporte milenio c.a. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira. La investigación es un proyecto factible no experimental de tipo descriptivo bajo un diseño mixto dado las modalidades de investigación de campo y documental. Se aplico un instrumento en la modalidad de cuestionario a la muestra censal, la cual corresponde a todo el personal que participa en el proceso tributario. La población estuvo representada por la totalidad de los participantes en el proceso administrativo y tributario de la empresa, el escenario está constituido por un total de seis (06) trabajadores; con relación a la dirección y toma de decisiones uno (01) trabajador y los otros cinco (05) corresponde al proceso tributario. Para la presentación del análisis de resultados se realizó a través de gráficos y se llegó a la conclusión que la empresa caso de estudio; presento debilidades en el proceso de gestión tributaria manifestando una carencia significativa de planificación tributaria en materia de IVA, y a su vez en la evaluación y control del mismo, motivo por el cual se propuso la aplicación de un programa de auditoría tributaria planteado en esta investigación como conclusión final y logro del objetivo general de esta investigación.
Descriptores: Auditoria tributaria, Impuesto al valor agregado, Gestión tributaria, planificación, Control, elementos y programas de auditoría tributaria.

DEDICATORIA

A Dios todopoderoso, ya que sin él presente en nuestra vida, no somos nada.

A mi padre Víctor Noguera, por ser ejemplo de perseverancia, trabajo, esfuerzo, y emprendimiento; por su apoyo incondicional y estar siempre a mi lado.

A mi madre Ana Molina, por su amor y apoyo incondicional por enseñarme que con perseverancia y dedicación se logran grandes objetivos.

AGRADECIMIENTOS

A mis padres, agradecida y presentes siempre en mí.

A Eduardo León M. Por su conocimiento y orientación en la elaboración del presente trabajo de investigación.

A Carolina R. por su ayuda incondicional.

A mi hermana y mi sobrinito por estar a mi lado dándome fuerzas para seguir adelante.

A la Universidad Católica del Táchira por ser la institución que me brindó mi formación académica.

A la Empresa Transporte Milenio C.A., por brindarme su colaboración incondicional con respecto al desarrollo del presente trabajo, por su atención cordial y respetuosa.

Gracias a todos.

ÍNDICE GENERAL

DEDICATORIA v

AGRADECIMIENTOS vi

ÍNDICE GENERAL 7

INTRODUCCIÓN 13

CAPITULO I 24

NORMATIVA VIGENTE EN CUANTO AL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE. CASO DE ESTUDIO: TRANSPORTE MILENIO C.A. MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL – ESTADO TÁCHIRA. 24

Características del Impuesto al Valor Agregado 25

Ventajas del Impuesto al Valor Agregado 28

Potestad Tributaria 29

Tipo de Potestad Tributaria 32

Administración tributaria 34

Obligación Tributaria 35

Base Imponible 40

Determinación Tributaria 42

Evasión Tributaria 44

Defraudación Tributaria 45

Régimen Sancionatorio 46

Ilícitos Formales. 47

Ilícitos Materiales 56

Ilícitos Penales 60

Agente de retención 62

CAPITULO II 70

GESTIÓN TRIBUTARIA EN CUANTO AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE. CASO DE ESTUDIO: TRANSPORTE MILENIO C.A. MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL – ESTADO TÁCHIRA. 70

Elementos Básicos de un Plan de Gestión. 73

Planificación Tributaria..... 75
Etapas de la Planificación Tributaria..... 77
Planificación Tributaria desde una Perspectiva Gerencial..... 79
Elementos de la Planificación Tributaria..... 80
Principios de la Planificación Tributaria..... 81
Planificación Tributaria como una Herramienta..... 83
Procedimientos para Formular un Plan Estratégico..... 84
Clasificación de la Planificación Tributaria..... 85
Gestión del Impuesto al Valor Agregado en las Empresas de Transporte de Carga Pesada y Mercancías en el Territorio Nacional..... 87
Cumplimiento de los Deberes Tributarios..... 88
CAPITULO III..... 121
CONTROL INTERNO EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA EN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE. CASO DE ESTUDIO: TRANSPORTE MILENIO C.A. MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL – ESTADO TÁCHIRA..... 121
Control Interno. 122
Ambiente de Control..... 123
Los Procesos de Valoración de Riesgos de la Entidad..... 125
Sistemas de Información y Comunicación..... 127
Procedimientos de Control..... 129
Supervisión y Seguimiento de los Controles..... 132
Auditoria del Control Interno..... 136
El control Interno Tributario..... 137
CAPITULO IV..... 153
ELEMENTOS Y PROGRAMAS DE AUDITORÍA TRIBUTARIA PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE. CASO DE ESTUDIO: TRANSPORTE MILENIO C.A. MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL – ESTADO TÁCHIRA. 153
Elementos de Auditoría Tributaria..... 153
Programa de Trabajo 167
CONCLUSIONES..... 177
RECOMENDACIONES..... 179

REFERENCIAS 180
ANEXOS 184
ESTUDIOS REALIZADOS 187
CURSOS REALIZADOS 188

LISTA DE CUADROS

		PP
01	Operacionalización de variables	92
02	Operacionalización de variables	140
03	Programa de trabajo	167
04	Programa de Impuesto al Valor Agregado – Débito fiscal	168
05	Programa de Impuesto al Valor Agregado – Débito fiscal	169
06	Programa de Impuesto al Valor Agregado – Crédito fiscal	170
07	Programa de Impuesto al Valor Agregado – Crédito fiscal	171
08	Programa de Impuesto al Valor Agregado – Retenciones	172
09	Programa de Impuesto al Valor Agregado – Retenciones	173
10	Programa de Impuesto al Valor Agregado – Autoliquidación y presentación de declaración	174
11	Programa de Impuesto al Valor Agregado – Autoliquidación y presentación de declaración	175

LISTA DE GRÁFICOS

		PP
1	Formulación de estrategias	94
2	Ejecución de estrategias	95
3	Evaluación de estrategias	96
4	Acciones correctivas	97
5	Recopilación de antecedentes Tributarios	98
6	Ordenamiento, clasificación y análisis de datos	99
7	Diseño y evaluación de planes Tributarios alternativos	100
8	Comparación de los planes Tributarios alternativos	101
9	Estimación de las probabilidades de éxito del plan Tributario seleccionado	102
10	Elección del mejor plan Tributario	103
11	Comprobación del plan elegido	104
12	Proposición al solicitante del mejor plan	105
13	Supervisión del plan elegido	106
14	Riesgo objetivo	107
15	Riesgo subjetivo	108
16	Elementos de la planificación Tributaria	109
17	Principios de la planificación Tributaria	110
18	Clasificación de planificación Tributaria por su tiempo	111
19	Clasificación de planificación Tributaria por su tipo	112
20	Clasificación de planificación Tributaria por su dirección	113
21	RIF	114
22	Conocimiento de las obligaciones tributarias con respecto a facturas, notas de crédito, notas de debito, guías de despacho, comprobante de retención de IVA	115
23	Cumplimiento de los deberes formales con respecto a facturas, notas de crédito, notas de debito, guías de despacho, comprobante de retención de IVA	116
24	Libro de compra y libro de venta	117
25	Gestión de las responsabilidades en los libros de compra y venta	118
26	El control como proceso administrativo	135
27	Ambiente de control interno	141
28	Procesos de valoración de riesgos	142
29	Sistemas de información y comunicación	143
30	Procedimientos de control	144
31	Supervisión y seguimiento a los controles	145
32	Unidad de auditoría interna	146
33	Asesoramiento tributario y Auditoría externa	147
34	Frecuencias de auditoría	147
35	Políticas de procedimientos de control interno tributario	148
36	Evaluación del cumplimiento de la normativa tributaria en	149

materia de IVA
37 Capacitación tributaria 150
38 Procesos empleados en auditoria 166

INTRODUCCIÓN

En lo que concierne a la auditoria tributaria a nivel mundial, se hace ineludible tomar en cuenta la disyuntiva que se presenta con respecto a la terminología es decir; en efecto, puede generarse conclusiones en pro de la empresa para mejorar procesos o detectar riesgos u omisiones tributarias; como también puede desarrollarse otro resultado que seria a favor de la administración tributaria, porque su aplicabilidad detectaría fallas u omisiones sancionables en pro del estado. Importa, y por muchas razones, lo que expone Pablo del Buey[1] a continuación:

> En países anglosajones, el término "tax audit" (o "tax auditing") es utilizado casi exclusivamente para referirse a la comprobación por parte de funcionarios públicos de bases y hechos imponibles. También en países del centro y del norte de Europa, como Alemania, Holanda, Suecia, etc., la expresión es utilizada en este sentido.
>
> En España, posiblemente la existencia del término específico *inspección fiscal* para designar una comprobación pública sobre el cumplimiento o no de la obligación tributaria, de hechos y bases imponibles, da pie a que el vocablo *auditoría fiscal* se pueda identificar más con una actividad de ámbito privado.
>
> En países latinoamericanos como Argentina, Brasil, México, Costa Rica, Chile, etc., el término *auditoría fiscal* es entendido más como un sinónimo de *inspección fiscal* que como una parte de la auditoría financiera o externa, aunque se utiliza indistintamente para ambos significados. Por ejemplo, en Méjico la administración tributaria se denomina Dirección General de Auditoría Fiscal, con un cometido similar al de la (AEAT) española.

Con respecto a lo expuesto anteriormente nos hace referencia a que la auditoria tributaria es un proceso empleado a nivel mundial con técnicas de auditoría para el mejoramiento y evaluación de los procesos tributarios; así

[1] DEL BUEY, Pablo A.(2003) *Auditoria fiscal. Concepto y metodología*. Edita. Instituto de Estudios Fiscales, España, p. 26. [libro en línea], fecha de la consulta: 26 de mayo de 2015. Hora 3:30 pm. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Investigaciones/Inves2003_09.pdf

como el fiel cumplimiento de las normas que lo regulan y a su vez, con respecto a la terminología de auditoría tributaria se presenta una diferencia en relación al uso del vocablo de auditoría fiscal e inspección fiscal; es decir, que los mismos términos en algunos países es tomado en consideración como sinónimos mientras que en otros países se diferencian; en que es empleado el termino mas por parte de funcionarios públicos con respecto a sus funciones de comprobación fiscal, mientras que la auditoria tributaria o auditoría fiscal es un término más utilizado en la empresa privada como en el caso de países como España.

Cabe considerar, por otra parte, que en países latinoamericanos como Costa Rica, Chile o México entre otros, la inspección fiscal y la auditoría fiscal son mas términos tributario empleados como sinónimo y no como parte de una auditoría externa.

Por consiguiente, en el caso de Venezuela, Juárez [2] hace referencia a lo siguiente:

> Para la auditoria tributaria, el sistema de control interno tributario, probablemente constituya el más importante de los estándares, en razón de que su existencia y eficacia no solo asegura el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino que constituyen con la evaluación, el propósito de la auditoria, dejando de ser un vehículo destinado al hallazgo de desviaciones o incumplimientos, para convertirse en una eficaz herramienta preventiva y de planificación.

El análisis procedente, en relación a la terminología de auditoría tributaria en Venezuela, es empleada en el ámbito privado como parte de auditoría externa para mejorar los procesos tributarios, control interno tributario y por ende determinar no solo hallazgos por incumplimiento de la normativa tributaria; puesto que, es aplicada como una herramienta de

[2] JUÁREZ E.M. (2011). *La auditoria tributaria como mecanismo para disminuir el riesgo de sanciones por incumplimiento de los deberes formales en materia del impuesto al valor agregado*. Trabajo de grado de especialización no publicada. Universidad centroccidental Lisandro Alvarado, Barquisimeto, Venezuela. p. 94.

prevención y mejora continua de los procesos. La terminología de inspección fiscal es empleada por parte de funcionarios públicos procedentes de la administración tributaria para verificación y comprobación de sus funciones en relación a los sujetos pasivos del tributo.

Por lo tanto, en Venezuela la auditoria tributaria es una herramienta fundamental en las organizaciones la cual permite analizar y evaluar minuciosamente los procesos aplicados, empleando diversas técnicas de auditoría con el fin de detectar a tiempo cualquier error u omisión en materia tributaria, generando una mejora constante en su planificación con respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales y gestión de los mismos.

En esta perspectiva, los tributos en la historia de la nación han constituido una fuente de ingreso trascendental para el sustento de las cargas públicas, contribuyendo en la obtención de los recursos, para la formulación de proyectos socio-productivo y la ejecución de políticas de desarrollo económico-financiero, adecuadas a las necesidades de sus administrados.

Con respecto, la ley de impuesto al valor agregado (IVA); surgió con el propósito de cubrir las necesidades incitadas por la inestabilidad económica, surgida por el incremento de la deuda externa y la oscilación de los precios del valor del barril de petróleo producido por la estatal petrolera venezolana. Se resalta de dicha norma la condición que le da al poder nacional por la materialidad producto de la obligación tributaria.

Es por ello, que se destaca la promulgación de la ley de IVA, el cual establece un hecho generador de una obligación de carácter tributario de un sujeto a otro, donde uno de estos sujetos es el acreedor de dicha obligación tributaria denominado SENIAT y el otro sujeto obligado es el acreedor denominado contribuyente y/o responsable de la obligación tributaria contemplada en la ley.

Se trata, en el artículo 1° de la ley que establece el IVA[3], es referido a la creación del impuesto ocasionado por aquellas personas que realicen actividades calificadas como hecho imponible el cual deberán pagar el impuesto gravado. Es por esto que se cita el referido artículo:

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

Continuando la idea, la ley del impuesto al valor agregado nos establece claramente que la prestación de servicios constituye hecho imponible sujeto a ser gravado por dicha ley, siendo la actividad económica que realiza la empresa caso de estudio sujeto a la misma.

Atendiendo al marco, Romero[4], define el término de impuesto como: "la cuantía dineraria exigida por la ley sin contraprestación alguna".

Asimismo, Moya[5], define lo siguiente: "Los impuestos son el tributo exigido por el Estado a quien se hallan en la situaciones consideradas por la ley como hecho imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado".

---

[3] Asamblea Nacional de la Republica Bolivariana de Venezuela (2014). Decreto con rango, valor y fuerza de ley que establece el impuesto al valor agregado. Publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria Nº 6.152 del 18 de noviembre del 2014. Articulo 1.

[4] Romero, M.A. (2013). *Comentarios a las normas que regulan el Impuesto al Valor Agregado.* Caracas. Editorial Vadel Hermanos, p. 25.

[5] Moya, E. J. (2000), *Elementos de fianzas Públicas y Derecho Tributario.* Caracas. Editorial Mobil-Libros, p. 113.

En otras palabras, se conceptualiza el término de impuesto como la contribución en dinero exigida por el sujeto activo bajo su imperio por la ley al sujeto pasivo para suplir el gasto público, sin contraprestación alguna.

Por lo tanto, siendo la prestación de servicio de transporte considerado por la ley de IVA un hecho imponible en efecto generador de la obligación tributaria, por ende siendo sujeto a ser gravado. Este hecho imponible al cual se hace mención en la ley del IVA según lo tipificado en su artículo 3[6], el cual señala lo siguiente:

> Constituyen hechos imponibles a los fines de esta Ley, las siguientes actividades, negocios jurídicos u operaciones:
> 1. La venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de bienes muebles, realizado por los contribuyentes de este impuesto.
> 2. La importación definitiva de bienes muebles.
> 3. La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley. También constituye hecho imponible, el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo 4° de esta Ley.
>
> 4. La venta de exportación de bienes muebles corporales.
> 5. La exportación de servicios. (subrayado propio).

En este sentido, se puede entender por IVA, aquel impuesto indirecto al consumo de carácter territorial, caracterizándose por ser plurifásico, no acumulativo, transferible, regresivo y de período de imposición mensual. Esta calificación obedece a que afecta todas las transferencias o transmisiones de bienes y prestaciones de servicios; que no estén declaradas como exentas o no sujetas, o que no hayan sido favorecidas por la dispensa del pago del

[6] Decreto con rango, valor y fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.152 del 18 de noviembre de 2014. *Op.cit*. articulo 3.

impuesto otorgada por el ejecutivo nacional de acuerdo a lo establecido por ley.

Ahora bien, el caso de estudio es una sociedad mercantil con una trayectoria de veinte años de servicio de calidad y responsabilidad, siendo una empresa de transporte que ha contratado con compañías de gran prestigio en Venezuela para la distribución de su mercancía a nivel nacional, la cual tiene su oficina principal en la ciudad de san Cristóbal Estado Táchira y su sucursal en caracas – Distrito capital, siendo asignada por la administración tributaria como agente de retención del impuesto al valor agregado, cuyo objeto social es la prestación de servicio de transporte de carga y encomienda en el territorio nacional e internacional, conformada por una junta directiva encargada de tomar las decisiones organizacionales y de logística. Evidentemente, Es necesario considerar lo que se define como servicio gravado, establecido en el artículo 4 numeral 4 de la ley de IVA[7], lo siguiente: "cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer".

Vista esta consideración en la ley y que la empresa tiene por razón social la prestación de servicio de carga y encomienda a nivel nacional quien ofrece a sus clientes un servicio de excelencia, seguridad y compromiso; Se encuentra sujeta a las disposiciones legales establecidas por la Ley de IVA y su reglamento y otras normativas dictada por la Administración Tributaria – SENIAT.

En la empresa de transporte caso de estudio Transporte Milenio C.A. se ha identificado por ser una organización que brinda sus servicios de transportar mercancía, carga pesada y encomienda a diversas empresas en Venezuela, proporcionando a sus clientes un servicio de calidad y seguridad

[7] Decreto con rango, valor y fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.152 del 18 de noviembre de 2014. *Op.cit.* articulo 4.

tomando en consideración las diversas normas que le regula; así como también asegura la mercancía con una empresa de seguro de gran prestigio a nivel nacional en efecto, proporcionar un mejor servicio al cliente de resguardo de su mercancía.

En este sentido, en investigación exploratoria, con entrevista preliminar con un informante clave del área administrativa, manifestó la siguiente situación: Falta de seguimiento y control a la función - gestión tributaria, deficiencias en el desempeño del personal encargado del área de tributos específicamente en materia de impuesto al valor agregado, ausencia de un ambiente de control en los procesos tributarios, se ha incurrido en penalizaciones ante el SENIAT, no hay un seguimiento o evaluación posterior a los procesos ejecutados, no se realizan auditorías internas ni externas.

Del planteamiento anterior, entre las causas procedentes se encuentran: el desconocimiento de la norma, por la falta de claridad en la segregación de funciones, falta de perfil profesional acorde a las exigencias tributarias, formación en el área de control, falta de auditoría tributaria, deficiencia en el proceso de comunicación en el personal involucrado en la gestión y control tributario, desinterés y desconocimiento de la necesidad de control por parte de los directivos.

De continuar esto ocurriendo puede traer como consecuencias el riesgo de clausura de la empresa, pago considerable de multas, disminución de prestigio frente a los clientes, disminución de los ingresos habituales como efecto del cese de operaciones en caso de una clausura.

Para que lo anteriormente expuesto no siga ocurriendo se hace necesario proponer la Auditoria tributaria como mecanismo de evaluación del cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado en la

empresas de transporte. Caso de estudio: Transporte Milenio C.A. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira.

En este sentido, se genera la siguiente pregunta de investigación:

¿Será la Auditoria tributaria un mecanismo de evaluación del cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado en las empresas de transporte. Caso de estudio: Transporte Milenio c.a. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira?. De la cual se derivan las siguientes sub-preguntas:

1. ¿Cuál es la normativa vigente en cuanto al cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado en las empresas de transporte. Caso de estudio: Transporte Milenio c.a. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira?
2. ¿Cómo es la gestión tributaria en cuanto al impuesto al valor agregado en las empresas de transporte, caso de estudio: Transporte Milenio c.a. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira?
3. ¿Cómo se ejerce la función de control interno en la gestión tributaria en las empresas de transporte. Caso de estudio: Transporte Milenio c.a. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira?
4. ¿Cuál es la propuesta de elementos y programas de auditoría tributaria para el cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado en las empresas de transporte. Caso de estudio: Transporte Milenio c.a. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira?

Las anteriores interrogantes originan los siguientes objetivos:

Objetivo General: Proponer la Auditoria tributaria como mecanismo de evaluación del cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado en las empresas de transporte. Caso de estudio: transporte milenio c.a. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira.

Objetivos Específicos:

1. Identificar la normativa vigente en cuanto al cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado en las empresas de transporte. Caso de estudio: Transporte Milenio c.a. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira.

2. Analizar la gestión tributaria en cuanto al impuesto al valor agregado en las empresas de transporte. caso de estudio: Transporte Milenio c.a. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira.

3. Describir la función de control interno en la gestión tributaria en las empresas de transporte. Caso de estudio: Transporte Milenio c.a. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira.

4. Proponer elementos y programas de auditoría tributaria para el cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado en las empresas de transporte. Caso de estudio: Transporte Milenio c.a. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira.

Tomando en cuenta que la presente investigación está enmarcada dentro del área de conocimiento de la auditora específicamente dentro de la auditoria tributaria, teniendo como finalidad la revisión minuciosa y análisis de los procesos tributarios como a su vez, la evaluación del cumplimiento de la norma tributaria con respecto al cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado. Continuando la idea, Arnau y Arnau[8] (…) "definen la auditoría tributaria como la revisión y verificación de documentos contables realizada por un experto, dirigida a comprobar si un determinado

[8] *Apud*. Del buey P.A. (2003). *Auditoría fiscal. Concepto y metodología*. Edita. Instituto de Estudios Fiscales, España, p. 26. [libro en línea], fecha de la consulta: 26 de mayo de 2015. Hora 3:40 pm. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Investigaciones/Inves2003_09.pdf

sujeto pasivo ha cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias en un determinado periodo de tiempo"

Según lo expuesto anteriormente, se pretende emplear la auditoria tributaria como un mecanismo que permita en el proceso de análisis e investigación empleando sus diversas técnicas en efecto; detectar si se está cumpliendo adecuadamente con las obligaciones materiales y formales en la empresa caso de estudio transporte milenio c.a. así como también prever cualquier riesgo o contingencia que se pueda generar en el proceso o gestión tributaria que se emplea en la empresa.

El tipo de investigación que se da a continuación según el nivel es descriptiva, con un diseño documental y estudio de caso. Teniendo en cuenta la técnica a usar para la recolección de datos: análisis de contenidos, encuesta. Por consiguiente como instrumento aplicar y evaluar esta el cuestionario, registros. Continuando la idea, metodológicamente se presenta una población finita con un muestreo no probabilístico es decir, siendo la muestra de la población censal.

Igualmente la presente investigación genera aportes teóricos y metodológicos, en razón que los aspectos conceptuales que enmarcan las variables del estudio y el empleo del método que permite la Operacionalización del estudio representan un aporte valioso para otros investigadores que se ubiquen dentro de esta línea de trabajo.

Metodológicamente, el presente estudio puede constituirse en un aporte a otras investigaciones y líneas de acción relacionadas con el tema propuesto, de igual forma orienta a la eficiencia en los procesos de auditoría tributaria en las empresas de transporte terrestre con elementos para el control de las obligaciones tributarias que genera el impuesto al valor agregado en Venezuela.

A continuación se describe en detalle la estructura del trabajo presentado:

Capítulo I, hace mención al primer objetivo específico, consiste en la Identificación de la normativa vigente en cuanto al cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado en las empresas de transporte. Caso de estudio: Transporte Milenio c.a. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira.

Capítulo II, concerniente al segundo objetivo especifico, analizando la gestión tributaria en cuanto al impuesto al valor agregado en las empresas de transporte, caso de estudio: Transporte Milenio c.a. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira. Recomendaciones y conclusiones.

Capítulo III, referido al tercer objetivo específico, pretende describiendo cómo se ejerce la función de control y seguimiento a la gestión tributaria en las empresas de transporte. Caso de estudio: Transporte Milenio c.a. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira. Recomendaciones y conclusiones de este capítulo.

Capítulo IV, en cuanto al cuarto objetivo específico, nos hace referencia proponiendo elementos y programas de auditoría tributaria para el cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado en las empresas de transporte. Caso de estudio: Transporte Milenio c.a. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira, así como las conclusiones y recomendaciones de este capítulo.

CAPITULO I

NORMATIVA VIGENTE EN CUANTO AL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE. CASO DE ESTUDIO: TRANSPORTE MILENIO C.A. MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL – ESTADO TÁCHIRA.

El presente capítulo se refiere, al desarrollo del objetivo específico número uno el cual consiste en identificar la normativa vigente empleada en cuanto al cumplimiento de las obligaciones del Impuesto al Valor Agregado con respecto a las empresas de transporte en el territorio de la República Bolivariana de Venezuela; de allí que a continuación mencionaremos todo lo concerniente a esta materia.

Con respecto al tema se hace necesario abarcar un poco más en relación a la materia de IVA, en efecto definir impuesto al valor agregado (IVA) según Moya[9] :

> El impuesto al valor agregado o al valor añadido (IVA), es un tributo que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos y económicos, públicos y privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas por la ley como hechos imponibles.

Analizando lo expuesto, el impuesto al valor agregado es un impuesto nacional indirecto que no mide la capacidad de pago del contribuyente el cual, es originado por realizar las actividades señaladas en el artículo 3 de la

[9] Moya, E.J. (2012). *Elementos de finanzas públicas y derecho tributario*. Caracas. Editado por Mobilibros 2012. p.306.

ley del IVA. En efecto viene siendo un impuesto proporcional al monto de la operación realizada por el contribuyente.

Ahora bien, según Garay J y Garay M.[10] nos explica en sus comentarios con relación al IVA lo siguiente:

> Este impuesto recibe su nombre porque grava el valor añadido en cada etapa en la circulación de los bienes, desde su producción o importación hasta que llega al consumidor. El valor a que se refiere es el valor mercantil el cual se expresa en la factura de venta.

Continuando la idea, con respecto al IVA, se hace necesario tomar en consideración la opinión del autor a continuación:

> Cosciani,[11] (…) "El impuesto al valor agregado se paga en todas las etapas de la producción pero no tiene efecto acumulativo, pues el objeto de la imposición no es el valor total del bien sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa de la producción y distribución, desde la materia prima hasta el producto terminado, y como las sumas de valores agregado en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponden a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, el impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones".

En relación con el enfoque, el impuesto indirecto IVA es caracterizado por ser no acumulativo, debido a que no se genera dobles imposiciones es decir; en cada etapa del proceso grava el valor añadido hasta llegar al consumidor final.

CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Las principales características según Romero[12], en relación al impuesto al valor agregado, son las siguientes:

---

[10] Garay, J. y Garay M. Decreto con rango valor y fuerza de ley que establece el Impuesto al valor agregado. Gaceta oficial 38.632 del 26 de febrero del 2007. COM 1, p.39.
[11] *Apud*. Moya E.J. (2012).
[12] Romero, M.A. (2013). *Comentarios a las normas que regulan el Impuesto al Valor Agregado.* Caracas. Editorial Vadell hermanos, pp. 19-23.

- Es un impuesto general a las venta, esta designación a diferencia de los específicos o selectivos, obedece a que afecta a todas las transferencias o transmisiones de bienes y las prestaciones de servicios que no estén declaradas como exentas o no sujetas, o que no hayan sido favorecidas por la dispensa del pago del impuesto otorgada por el Ejecutivo Nacional de acuerdo a la ley impositiva correspondiente.

- Es un impuesto indirecto, porque grava la renta a través de su gasto o consumo, como es bien sabido, el consumo no constituye una manifestación de riqueza directa. De igual manera, se le atribuye la calificación de indirecto porque quien paga el impuesto es el consumidor final - de manera indirecta – a través de los contribuyentes ordinarios, o lo que los mismo, es trasladado por los sujetos pasivos que realizan los hechos imponibles a lo largo de las cadenas del circuito económico hasta el consumidor final.

- Es real u objetivo, porque grava operaciones, sin hacer mención a un sujeto o ente determinado. El hecho generador es independiente del sujeto o ente que realiza el hecho imponible, dicho en otras palabras, no se toma en consideración los aspectos personales y familiares del sujeto pasivo.

- Es proporcional, ya que la alícuota se mantiene sin variar así incremente la base imponible, salvo la alícuota reducida aplicable a ciertos bienes y servicios, así como la alícuota adicional para bienes de consumo suntuario (lujo).

- Es un impuesto plurifásico no acumulativo, grava todas las ventas efectuadas en todos los estadios del proceso de producción y distribución, sin que el monto del impuesto pagado por los agentes económicos sea un elemento del costo del producto, salvo en los casos de productos exentos o cuando se trate de créditos fiscales de contribuyentes ordinarios que no fueren deducibles al determinar el impuesto al valor agregado correspondiente. La acumulación se impide al auto – determinar el tributo en cada etapa del proceso de comercialización, mediante la rebaja de los débitos fiscales menos créditos fiscales, para así de esta manera obtener la cuota tributaria del periodo.

- Es un impuesto regresivo. El impuesto al valor agregado tiene una importante regresividad, considerada esta como la condición en la que tomada el consumo como índice de la capacidad contributiva, la carga tributaria no guarda relación entre la renta y su gasto o inversión.

- Es un impuesto neutral, ya que no debe provocar en el mercado otras modificaciones que las planificadas en su diseño,

en correlación con los fines de política fiscal para los cuales ha sido elegido. La generalidad y neutralidad del impuesto, se pierden en la medida en que las exenciones, exoneraciones o supuesto de la no sujeción aumentan desproporcionadamente.

- El Impuesto al Valor Agregado estipula el principio de imposición exclusiva en el país de destino y no de origen para las exportaciones de bienes y servicios, ello con el propósito de hacer más competitivo el producto en el extranjero, desde el punto de vista del precio.

- Es un impuesto que iguala la carga fiscal de los productos importados a la de los nacionales.

- Es un impuesto que desalienta y dificulta la evasión, ya que su control no solo va recaer en la Administración Tributaria, quien en el ejercicio de las amplias facultades de investigación procederá a efectuar la actividad fiscalizadora correspondiente, sino en las personas o entes que forman parte del circuito económico quienes ejercerán un control indirecto a través de la facturación, ello en virtud de, que para poder trasladar sus créditos fiscales debe derivarlos de una factura que reúna todos los requisitos legalmente establecidos.

El análisis precedente, en relación a las características mencionadas anteriormente nos dan una visión general de lo que representa la importancia que tiene este tributo con respecto a su administración a nivel nacional, es un impuesto establecido por ley denominado también principio de reserva legal. Y entre sus principales características nos dice que es un impuesto general a las ventas así como también, es proporcional es decir que tiene una relación directa con la base gravable en efecto aunque se incremente o disminuya el valor de la venta su alícuota será la misma, pero mientras más elevada sea la base imponible generara mas impuesto a pagar y por consiguiente al tener una base imponible baja producirá menor impuesto a pagar; y a su vez se destaca porque no mide la condición económica del sujeto pasivo es irrelevante a ello, se aplica de acuerdo al monto de la venta es decir ha de ser objetivo.

VENTAJAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En este sentido se comprende, las diversas ventajas del impuesto al valor agregado según Moya Millán[13] las analiza de la siguiente manera:

> 1. Permite el tratamiento equitativo de las importaciones y exportaciones, en consideración a que "al conocerse la carga con exactitud, se puede efectuar con sencillez la desgravación de aquellas y la compensación impositivas de estas."
>
> 2. El tributo responde de cerca "a las fluctuaciones" de la actividad económica, en la medida en que la base sobre la cual descansa se ve ampliada a las diferentes etapas del ciclo productivo.
>
> 3. En la medida en que el impuesto se causa en todas las etapas del proceso de producción, distribución y venta de los bienes, y en cada oportunidad sobre el valor agregado, no incide, como en el impuesto en cascada o los impuestos monofásicos de primera o segunda etapa, en la integración de las empresas ni estimula por si solo la concentración de riqueza.
>
> 4. Al igual del impuesto monofásico de etapa minorista (el gravamen se causa únicamente en las entregas o ventas efectuadas por los minoristas o detallistas), el impuesto plurifáse tipo valor agregado (acumulativo o en cascada), supone, frente a los tributos en etapa de fabricante y mayorista (de etapa intermedia, donde el gravamen se causa únicamente en las ventas o entregas efectuadas por los comerciantes mayoristas), la ampliación de la base gravable, tanto en razón de que recae sobre la totalidad del valor añadido acumulado del producto, desde su fabricación hasta la venta al consumidor.
>
> 5. Lleva implícito un mecanismo de autocontrol entre los responsables del tributo toda vez que la posibilidad de descontar contra el propio impuesto de un contribuyente implica la declaración de las ventas de sus proveedores.
>
> 6. Es menos susceptible de evasión, ya que se liquida al momento de ocurrir y materializarse el hecho imponible.

El impuesto al valor agregado es un tributo que en cada proceso de comercialización hasta llegar al consumidor final es sujeto a ser gravado la

[13] MOYA, E.J. (2012). *Elementos de finanzas públicas y derecho tributario*. Caracas. Editorial Mobilibros, p. 308-309.

cual genera un mayor control del impuesto evitando a su vez la evasión tributaria del mismo, generando un mecanismo de autocontrol entre los responsables del tributo ya que quedan obligados tributariamente al pago y retención del mismo ante la administración tributaria.

Cabe considerar, por otra parte, teniendo una visión general del impuesto al valor agregado tomando en consideración definición sus características y ventajas con la finalidad de tener argumentos más concluyentes en relación a la materia. De este modo, se hace necesario enfocar el impuesto indirecto IVA con respecto a la normativa que la regula.

POTESTAD TRIBUTARIA

El Poder Público Nacional bajo una perspectiva constitucional sobre la soberanía del Estado y de las competencias atribuidas a las entidades políticas en el territorio nacional. Se resalta lo establecido en la Carta Magna de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 en atención a lo referido a la segregación de los poderes y el considerar un estado de derecho, el cual hace mención la Sala Constitucional del Tribunal de Justicia[14] (…) "en que el poder se ejerce únicamente a través de normas jurídicas, por lo que la ley regula toda la actividad estatal y en particular la de la administración". Asimismo, Sansó[15] (…) señala que: "El Poder Público es el instrumento para la realización de los fines del Estado".

En este contexto, se puede decir que se distribuye en el Poder Municipal, el Poder Estadal y el Poder Nacional.

[14] *Apud*. Andara, L. (2012). *Poder y Potestad Tributaria*. Producciones Editoriales C.A. Mérida – Venezuela., p. 19.
[15] *Apud*. Andara, L. (2012). *Poder y Potestad Tributaria*. Producciones Editoriales C.A. Mérida – Venezuela., p. 20.

Aunando a esto, Villegas[16] al referirse al tema de la soberanía indica que: “La Soberanía es *suprema* porque no se concibe una autoridad superior a ella; es *independiente* porque no existe sujeción al mando de otra potencia; es *perpetua*, porque se ejerce sin interrupciones y no tiene termino de vigencia.” Asimismo, el referido autor[17] señala que la Potestad Tributaria: “Es la facultad que tiene el estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos.”

En efecto, la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 137[18] establece lo siguiente: “La Constitución y la Ley definirán las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen.”

Dentro de este marco, se puede decir que la potestad tributaria es aquella autoridad en que se encuentra facultado el estado en ejercer sus funciones de crear modificar y eliminar tributos de acuerdo a las necesidades de competencia publica y por ende cubrir las necesidades del pueblo y cumplir con lo planificado tomando en consideración el enriquecimiento de los contribuyentes.

Evidentemente, se puede decir que la Potestad Tributaria es aquella autoridad en que se encuentra facultado el Estado en ejercer sus funciones tanto de crear, modificar y suprimir tributos de acuerdo a las necesidades de competencia pública y por consiguiente busca cubrir las necesidades del pueblo soberano.

---

[16] Villegas, H (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 8ª edición actualizada y ampliada. Editorial Astrea. Buenos Aires - Argentina, p. 287.

[17] *Ibídem.*, p. 252.

[18] Asamblea Nacional Constituyente (2000). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Gaceta Oficial Número 5.453 del 24 de marzo de 2000 (Reimpresión de la Gaceta Oficial Número 36.869 del 30 de diciembre de 1999). Primera enmienda Gaceta Oficial Número 5.908 Extraordinaria del 19 de febrero de 2009., artículo.137.

De acuerdo a lo planteado anteriormente y según lo señalado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela[19], quien establece la competencia que se le otorga al Poder Público Nacional, lo siguiente:

> La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas; de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios; de los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco; y de los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la ley.

Asimismo, citando el numeral siguiente del referido artículo de la carta magna[20], donde se hace mención que el Poder Público Nacional de igual modo tiene competencia en el siguiente término:

> La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias; para definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estadales y municipales; así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial.

Es por esta razón, que es competencia de la Administración Tributaria Nacional la organización, recaudación, control y administración del Impuesto al Valor Agregado entre otros y se garantiza la uniformidad del sistema tributario venezolano.

Según lo expuesto anteriormente, es necesario señalar lo tipificado en la constitución nacional en su artículo 133 el cual estipula que: “toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.”

---

[19] Asamblea Nacional Constituyente (2000). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. *Op.cit.,* artículo 156 numeral 12.

[20] *Ibídem*. artículo 156 numeral 13.

Esta condición señalada anteriormente, permite evidenciar carácter de orden constitucional que se otorga a las personas en que deben contribuir con el gasto público a través del pago de impuestos, tasas y contribuciones establecidas en la ley. Tal es el caso de estudio del Impuesto al Valor Agregado.

Tipo de Potestad Tributaria

La potestad tributaria puede ser originaria o derivada y esto nace ante los distintos niveles del Poder Público a los cuales se les atribuyen competencias a través de la constitución nacional y demás instrumentos legales.

En relación con el enfoque, Moya[21] cuando habla de potestad tributaria originaria dice que:

> La potestad tributaria es originaria cuando emana de la naturaleza y esencia misma del Estado, y en forma inmediata y directa de la Constitución de la República. Nace de la carta fundamental donde exista constitución escrita, o de los principios institucionales donde no exista la misma.

Atendiendo al marco antes señalado, se dice que la mayor parte de las atribuciones de origen tributario están reservadas al Poder Público Nacional tal como lo estable la Constitución Nacional en su artículo 156 la cual nos establece la competencia del poder público nacional con respecto a la creación organización administración y control del impuesto al valor agregado.

El referido autor[22] menciona la potestad tributaria derivada como:

> La facultad de imposición que tiene el ente municipal o estadal para crear tributos mediante derivación, en virtud de una ley y que

[21] Moya, E. (2012). *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Séptima Edición, corregida y aumentada. Mobilibros. Caracas – Venezuela., p.190.
[22] *Ibídem*. p.190.

> no emana en forma directa e inmediata de la Constitución de la República. Se derivan de leyes dictadas por los entes regionales o locales en propiedad de su propio poder de imposición.

De acuerdo a lo citado *supra* se hace necesario resaltar que la potestad tributaria derivada, es regulada exclusivamente por leyes estadales u ordenanzas municipales por cuanto es emanada a estos niveles del poder público tanto estadal como local.

Explícitamente, Aldana[23], señala: "que aquellos ramos tributarios otorgados por un texto legal encuentran en ese mismo instrumento jurídico limitaciones o restricciones de acuerdo a la voluntad del órgano legislativo que atribuye la competencia, y basta con su derogatorias para suprimir dicha facultad."

Tal como se indica en el artículo 183 de la carta magna donde se hace restricciones a los estados y los municipios con respecto a las materias rentística de competencia nacional.

Continuando con la idea, Jarach[24] alega que "el Poder del Estado se ha ejercido en el momento legislativo y desde allí no hay otro poder que el de las leyes".

Del mismo modo, la ley del Impuesto al Valor Agregado[25] establece lo siguiente: "la creación, organización, recaudación, fiscalización y control del impuesto previsto en esta Ley queda reservada al Poder Nacional." Es decir, la potestad tributaria plena es otorgada al Estado para ejercer sus atribuciones con respecto al Impuesto Indirecto relacionado al valor agregado.

---

[23]Andara, L. (2012). *Poder y Potestad Tributaria*. Producciones Editoriales C.A. Mérida – Venezuela., p. 45.

[24] Jarach, D. (1980). *Curso de Derecho Tributario*, tercera edición. Ediciones Cima. Buenos Aires - Argentina., p. 28.

[25] Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2014). Decreto Nº 1.436. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado. *Op.cit.*, artículo 2.

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En virtud de que la administración tributaria como sujeto acreedor del tributo según Moya[26] establece: "La Administración Tributaria es una Administración eminentemente reglada, basada en el Principio de Reserva legal". Se puede decir, que es el órgano competente por parte del Ejecutivo para ejercer las funciones de gestión, recaudación y control de los tributos de su competencia.

En sí, Palacios Márquez [27] (…) señala, que se:

> Ha atribuido a la Administración tributaria tres niveles o sistemas de funciones administrativas: un nivel operativo, conformado por las funciones de recaudación, fiscalización y cobranza; un nivel normativo integrado por las funciones de complementación legislativa y programación y sistemas de trabajo, y una función jurisdiccional constituida por la actividad administrativa en la cual la Administración Tributaria decide los recursos de impugnación administrativa interpuestos contra actos administrativos de efectos particulares determinativos de tributos, sancionatorios o que en cualquier forma afecten los derechos de los administrados.

Continuando con lo expuesto anteriormente, se muestra claramente como se encuentra conformada la administración tributaria la cual, se evidencian tres niveles; uno operativo, un normativo y jurisdiccional. Por consiguiente, la administración del impuesto al valor agregado se encuentra relacionada con los tres niveles en efecto, el nivel operativo se encarga de recaudar fiscalizar y cobrar el tributo, mientras que en relación al nivel normativo tiene como función establecer los complementos legislativos para optimizar el procedimiento administrativo del impuesto. Aunando a ello, el nivel jurisdiccional; es aquel, donde la administración tributaria decide los recursos de impugnación interpuestos por sus administrados el cual se ve

[26] Moya, E. (2012). *Op.cit*., p. 493.
[27] *Apud*. Andara, L. (2012). *Poder y Potestad Tributaria*. Producciones Editoriales C.A. Mérida – Venezuela., pp. 53-54.

afectado sus derechos como consecuencia al ser sancionado es decir, pudiendo ser afectado: económicamente, su reputación ante sus proveedores y clientes.

Ahora bien, según la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). El artículo 1[28] de referida Ley señala que el SENIAT, será el órgano de ejecución de la administración tributaria nacional, sin perjuicio de lo establecido en otras leyes.

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Es importante, entender claramente la obligación tributaria que vincula al sujeto pasivo con el sujeto activo es decir, con respecto a las diversas obligaciones donde el sujeto pasivo tiene el deber del pago del tributo u accesorios. En efecto, el incumplimiento de las mismas generaría sanciones tributarias e incluso conduciría a sanciones de índole penal.

Giannini[29] (…), define la obligación tributaria como "el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídica y el fin último al cual tiende la institución del tributo".

Dentro de este orden de ideas, Moya[30] dice que:

> La obligación tributaria son obligaciones de dar (pagar el tributo), de hacer (cumplir con los deberes formales, declaración jurada), de soportar (aceptar inspecciones, fiscalizaciones de los funcionarios competentes) y por último es una prestación accesoria (pagar las multas, intereses entre otros).

Asimismo, el referido autor Moya[31] señala que:

---

[28] Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001). Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. Publicada en Gaceta Oficial Nº 37.320 del fecha 08 de noviembre de 2001, artículo 1.
[29] *Apud*. Moya, E. (2012). *Op.cit*., p. 184.
[30] *Ibídem*., p. 184.
[31] *Ibidem*., p. 185.

> La obligación tributaria es un vínculo jurídico en virtud del cual, una persona en calidad de sujeto pasivo está obligada al pago de una suma de dinero por concepto de tributos y accesorios, siempre y cuando ocurra el presupuesto de hecho establecido en la ley.

La obligación tributaria es un vinculo existente entre un sujeto activo, la cual es representado por la administración tributaria y un sujeto pasivo representado como contribuyente quien materializa el hecho imponible tipificado en la ley y el mismo debe cumplir con sus obligaciones principales y accesorias, ante el sujeto activo. Sin embargo, el sujeto pasivo también puede ser responsable de la obligación tributaria según lo establece el código orgánico tributario en su artículo 19.

Ahora bien, el ordenamiento jurídico venezolano, establece que la obligación tributaria según el Código Orgánico Tributario[32] vigente, señala que:

> 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.

Atendiendo a lo anteriormente señalado, Villegas[33] hace mención de lo siguiente sobre la relación jurídica tributaria:

> Es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco, como sujeto activo que pretende el cobro de un tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a su pago. Tiene identidad estructural con la obligación de derecho privado y las diferencias surgen de su objeto, que es el tributo.

Cabe destacar el enfoque según Moya[34] en cuanto criterio para definir al sujeto activo de la obligación tributaria quien señala que “es el ente público

[32] Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2014). Decreto Nº 1.434. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario. Publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria Nº 6.152 del 18 de Noviembre de 2014. Artículo 13.
[33] Villegas, H. (2002). *Op.cit*., p. 318.

con capacidad para crear normas jurídicas tributarias, llámese asamblea nacional, consejo legislativo regional o cámara municipal, quienes actúan como órganos legisladores en su respectivo ámbito territorial."

De esta manera, el sujeto acreedor del tributo es la entidad que ejerce la potestad tributaria como órgano público, ejecutando sus funciones y competencias establecidas según la normativa jurídica tributaria.

Para Crer[35], puede "considerarse que el sujeto activo puede ser cualquier persona se trata de un delio común."

Por consiguiente el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el titular del bien jurídico protegido, el cual se encuentra sometido al cumplimiento de la obligación tributaria, sea en calidad de contribuyente o de responsables.

Los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria según el código orgánico tributario[36]: "Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente Público acreedor del tributo" y "Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable."

Asimismo, la doctrina tributaria en referencia a la conceptualización del sujeto activo Villegas[37] señala lo siguiente:

> El Estado que en un primer momento es titular de la potestad tributaria, se transforma en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal. En el primer caso (titular de la potestad tributaria) el estado actúa básicamente mediante uno de los poderes que lo integran (el poder legislativo). La segunda actuación (la derivada de su sujeción activa en la relación jurídica

[34] Moya, E. (2012). *Op.cit*., p. 188.
[35] Crer, C. (2011). *Evasión Tributaria. Elusión, la Defraudación y la Economía de Opción.* Vadell Hermanos Editores, C.A. Caracas – Venezuela, p. 85.
[36] Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2014). Decreto Nº 1.434. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario.*Op.cit.,* artículo 18.
[37] Villegas, H. (2002). *Op.cit*., p. 327.

> tributaria principal) es atribución de otro poder del estado (el poder ejecutivo). Suele suceder que el estado delegue la recaudación y administración de ciertos ingresos tributarios a otros entes públicos, a fin de que estos cuenten con financiamiento autónomo (caso de las llamadas "contribuciones parafiscales").

Dentro de esta perspectiva Villegas[38] establece en su obra, que hay diversidad de doctrinas en relación al sujeto pasivo donde se encuentra una división tripartita entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria de la siguiente manera:

- Contribuyente: es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio.

- Sustituto: es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazándolo de la relación jurídica tributaria. el sustituto es quien paga "en lugar de".

- Responsable solidario: es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible. A quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento.

Dentro de este atestiguamiento doctrinario, se debe concatenar con lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado[39] quien define quienes son los sujetos pasivos según la obligación tributaria. Por esto se cita lo siguiente:

> Son contribuyentes ordinarios de este impuesto, los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios, y, en general, toda persona natural o jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones, que constituyen hechos imponibles de conformidad con el artículo 3° de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. En todo caso,

[38] *Ibidem.*, p. 328.
[39] Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2014). Decreto Nº 1.436. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado. Publicada en Gaceta Oficial Nº 6152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014. *Op.cit*., artículo 5.

> el giro, objeto u ocupación a que se refiere el encabezamiento de este artículo, comprende las operaciones y actividades que efectivamente realicen dichas personas.

Por lo anteriormente expuesto, el Impuesto al Valor Agregado es una imposición que grava las operaciones de ventas de bienes muebles corporales, las importaciones definitivas de bienes muebles, la prestación a titulo oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechado en el país, la exportación de bienes muebles corporales y la exportación de servicios. Todas estas actividades efectuadas por personas naturales o jurídicas en el territorio nacional.

Ahora bien, según el Código Orgánico Tributario[40], el hecho imponible es "el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria."

San Miguel[41] (…), lo conceptualiza como: "el conjunto de circunstancias o de hechos a cuya ocurrencia la ley vincula el conocimiento de la obligación tributaria, y que puede ser un hecho material o un acto jurídico".

Según, el artículo 3[42] de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, se resalta lo siguiente:

> Constituyen hechos imponibles a los fines del presente Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley, las siguientes actividades, negocios jurídicos u operaciones:
>
> 3. La prestación a titulo oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior, en los términos del presente Decreto con

[40] Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2014). Decreto Nº 1.434. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario. *Op.cit,* artículo 36.
[41] *Apud*. Romero, M. (2013). *Comentarios a las normas que regulan el Impuesto al Valor Agregado*. 2da. Edición. Vadell Hermanos Editores. Caracas – Venezuela., p. 31.
[42] Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2014). Decreto Nº 1.436. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado. Publicada en Gaceta Oficial Nº 6152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014. *Op.cit*., artículo 3.

> Rango Valor y Fuerza de Ley. También constituye hecho imponible, el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo 4 del presente Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley.

En este sentido, la prestación de servicio independiente, constituye hecho imponible la cual origina el nacimiento de la obligación tributaria. Según Romero[43] dice lo siguiente "Siendo la ejecución la realización material de la actividad dentro del territorio venezolano, y el aprovechamiento consiste en el disfrute o utilización de la prestación en el país".

Base Imponible

En la norma establecida por la ley del IVA[44] se evidencia el tratamiento fiscal para determinar la base imponible en la prestación de servicio el cual se detalla a continuación:

> En la prestación de servicios, ya sean nacionales o provenientes del exterior, la base imponible será el precio total facturado a título de contraprestación, y si dicho precio incluye la transferencia o el suministro de bienes muebles o la adhesión *de* éstos a bienes inmuebles, el valor de los bienes muebles se agregará a la base imponible en cada caso.
>
> Cuando se trate de bienes incorporales provenientes del exterior, incluidos o adheridos a un soporte material, éstos se valorarán separadamente a los fines de la aplicación del impuesto de acuerdo con la normativa establecida en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.
>
> Cuando se trate de servicios de clubes sociales y deportivos, la base imponible será todo lo pagado por sus socios, afiliados o terceros, por concepto de las actividades y disponibilidades propias del club.

[43] Romero, M. (2013). *Op.cit*., p 32.

[44] Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2014). Decreto Nº 1.436. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado. Publicada en Gaceta Oficial Nº 6152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014. *Op.cit*., artículo 22.

> Cuando en la transferencia de bienes o prestación de servicios el pago no se efectúe en dinero, se tendrá como precio del bien o servicio transferido el que las partes le hayan asignado, siempre que no fuese inferior al precio corriente en el mercado definido en el artículo 20 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

Por consiguiente, Romero[45] considera que la "Base Imponible es la magnitud aritmética, tipificada en el dispositivo legal, sobre la cual se le va aplicar de manera directa la alícuota correspondiente para el cálculo del impuesto".

Visto esto, Moya[46] señala los métodos de cálculo del Impuesto al Valor Agregado de la siguiente manera:

1. Método de Cálculo por Adición; en el cual el valor añadido se obtiene mediante la suma de las remuneraciones de los factores que intervengan en la producción, distribución o comercialización, como salarios, arrendamientos, beneficios de los empresarios, intereses sobre préstamos, etc.

2. Método de Cálculo por Sustracción. El valor añadido se obtiene por las diferencias entre las ventas o facturaciones y las compras del responsable. Llamada por algunos autores como "sustracción directa de costos", "método de base" o "base contra base".

3. Método de Cálculo de Crédito del Impuesto. Este sistema plantea la determinación del impuesto sin necesidad de la previa obtención del valor agregado. El impuesto al valor agregado es igual a la diferencia entre el impuesto que grava las ventas y el impuesto pagado por las compras denominado también crédito de impuesto contra impuesto, forma utilizada en Venezuela.

Los métodos enumerados anteriormente, nos permiten calcular la cuota tributaria del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al periodo fiscal en la cual se materializa el supuesto de hecho consagrado en la normativa y la cual da nacimiento a la obligación tributaria

[45] Romero, M. (2013). *Op.cit.*, p. 99.
[46] Moya, E. (2012). *Op.cit.*, p 309.

Determinación Tributaria

La determinación tributaria se refiere a la obtención de la cuota tributaria. En este sentido, Giuliani Fonrouge[47] (…) señala que:

> "consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación".

De la misma manera, la determinación tributaria consiste en precisar si existe una deuda tributaria o liquidación del tributo, en efecto, quedaría obligado el sujeto pasivo a efectuar el pago del mismo.

Clasificación de la Determinación Tributaria

Es necesario clasificar la Determinación Tributaria según la doctrina de la siguiente manera:

La determinación por parte del sujeto pasivo

Andara[48], señala que: "se da en aquellos casos en que el propio ordenamiento jurídico confía en el contribuyente para proceder a cumplir dicho deber."

La determinación de oficio

Según el autor[49] *supra,* señala que:

---

[47] *Apud*. Andara, L. (2013). *El Acto de la liquidación tributaria. La determinación por la administración tributaria.* 1ª edición Volumen 6. Coeditado por la Facultad de Ciencias Económica y Social y el Consejo de Publicaciones de la Universidad de Los Andes. Mérida - Venezuela, p. 21.

[48] Andara, L. (2013). *El Acto de la liquidación tributaria. La determinación por la administración tributaria.* 1ª edición Volumen 6. Coeditado por la Facultad de Ciencias Económica y Social y el Consejo de Publicaciones de la Universidad de Los Andes. Mérida - Venezuela, p. 23.

[49] *Ibídem*, pp. 23-24.

> Es efectuada por la Administración Tributaria sin la intervención del contribuyente y se produce en aquellos casos en los que no se prevé la determinación por el sujeto pasivo, cuando en un procedimiento para constatar dicho cumplimiento por el sujeto pasivo se constata que no cumplió con él o cuando la administración comprueba que la autodeterminación efectuada no se corresponde con la verdadera obligación tributaria.

En efecto, está previsto para aquellas situaciones en que uso de las facultades de la Administración Tributaria establecidas en el Código Orgánico Tributario sustituye o complementa la determinación efectuada por el sujeto pasivo.

Esta determinación puede practicarse a través de los siguientes mecanismos:

1. **Sobre base cierta**. Según Marrero Ortiz[50] (…): "Es aquella práctica por la Administración cuando dispone de los elementos necesarios para conocer en forma directa y con certeza, tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como la dimensión pecuniaria de la misma".

2. **Sobre base presuntiva**. Según el Código Orgánico Tributario[51] es aquella realizada "en mérito de los elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributarla."

Visto esto se debe mencionar lo establecido en la Ley de Impuesto al Valor Agregado[52] por cuanto ordena a la Administración Tributaria la determinación de oficio del impuesto en los casos en que la base imponible declarada por el sujeto pasivo no fuese fidedigno o resultare inferior a la que

[50] *Apud*. Sánchez, S. (2012). *Op.cit.*, p. 32.
[51] Decreto Nº 1.434. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario. *Op.cit.*, articulo 141 numeral 2
[52] Decreto Nº 1.436. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2014). *Op.cit*., artículo 26.

resultaría de aplicarse los precios corrientes en el mercado y entre otros supuesto establecidos en la ley citándose a continuación:

> La Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio del impuesto establecido en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, en cualquiera de los supuestos previstos en el Código Orgánico Tributario, y, además, en todo caso en que por cualquier causa el monto de la base imponible declarada por el contribuyente no fuese fidedigno o resultare notoriamente inferior a la que resultaría de aplicarse los precios corrientes en el mercado de los bienes o servicios cuya venta o entrega genera el gravamen, no se hubieran emitido las facturas o documentos equivalentes, o el valor de la operación no esté determinado o no sea o no pueda ser conocido o determinado.

La determinación mixta

Villegas[53], plantea que: "Este tipo de determinación es el que efectúa la Administración Tributaria con la cooperación del sujeto pasivo". Es decir: en esta determinación participa tanto la Administración Tributaria como el propio sujeto pasivo.

EVASIÓN TRIBUTARIA

En este sentido, Villegas[54], expresa que:

> La evasión fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logra tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales.

Con respecto a la evasión tributaria en materia de impuesto al valor agregado. Se puede señalar los casos donde un sujeto pasivo no efectúa el pago generado por la obligación tributaria principal o a través de acciones fraudulentas donde se disminuye el pago del impuesto correspondiente. Por esta razón, la administración tributaria en la necesidad de ejercer un control

[53] Villegas, H. (2002). *Op.cit.*, p. 406.
[54] Villegas, H. (2002). *Op.cit*., p. 538.

del impuesto al valor agregado diseño y estableció en su ordenamiento jurídico, la figura del agente de retención del impuesto al valor agregado a fin de anticipar el impuesto causado por parte de los contribuyentes en el territorio nacional.

DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

La defraudación o ilícito doloso, consiste según Moya[55]: "en privar a otro, mediante engaño o abuso de confianza, de lo que es suyo o lo que en derecho le corresponde. La defraudación en el campo tributario se asemeja a la Estada en el Derecho Penal Ordinario".

Ahora bien, el Código Orgánico Tributario[56] se estable los indicios para considerar que actos constituyen defraudación tributaria.

1. Declarar cifras, deducciones o datos falsos u omitir deliberadamente hechos o circunstancias que incidan en la determinación de la obligación tributaria.

2. No emitir facturas u otros documentos obligatorios o emitirlos en medios distintos a los autorizados por la Administración Tributaria.

3. Emitir o aceptar facturas u otros 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 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.

[55] Moya, E. (2012). *Op.cit*., p. 637.
[56] Decreto Nº 1.434. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario. *Op.cit.*, artículo 120.

7. Remover el dispositivo de seguridad de máquinas fiscales, sin autorización, así como cualquier otra modificación capaz de alterar el normal funcionamiento de la máquina fiscal.

8. Presentar declaraciones que contengan datos distintos a los reflejados en los libros o registros especiales.

9. No llevar o no exhibir libros, documentos o antecedentes contables, en los casos en que los exija la normativa aplicable.

10. Aportar informaciones falsas sobre las actividades o negocios.

11. Omitir la presentación de declaraciones exigidas por las normas tributarias.

12. Ejercer actividades industriales o comerciales sin la obtención de las autorizaciones correspondientes.

13. Utilizar mercancías, productos o bienes objeto de incentivos fiscales, para fines distintos de los que correspondan.

14. Utilizar indebidamente sellos, timbres, precintos y demás medios de control, así como destruirlos o alterarlos.

Por consiguiente, las actuaciones detalladas *supra* conllevan a sanciones de índole penal según lo establecido por el Código Orgánico Tributario por cuanto se encuentra implícita la intención deliberada de fraude por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria mediante acciones de simulación, ocultación, maniobras antijurídicas tributarias, con el fin de engañar a la administración tributaria.

RÉGIMEN SANCIONATORIO

En la República Bolivariana de Venezuela en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias el Código Orgánico Tributario[57] vigente establece el régimen sancionatorio tributario por los ilícitos cometido por los sujetos pasivos resaltando que "Constituye ilícito tributario toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias."

[57] Decreto Nº 1.434. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario. *Op.cit*., artículo 81.

En efecto, Moya[58] señala que “los ilícitos tributarios son las acciones u omisiones tipificadas en el Código Orgánico Tributario y consisten en el quebrantamiento de una norma. Pueden ser dolosas o culposas.”

Asimismo, el artículo 81 de la referida normativa señala que los ilícitos tributarios se clasifica en:

1. Formales.
2. Materiales.
3. Penales.

Ilícitos Formales.

Constituyen incumplimientos a los deberes formales y considerados en el Código Orgánico Tributario[59] vigente como ilícitos tributarios formales por cuanto se originan por el incumplimiento de los siguientes deberes:

1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.
2. Emitir, entregar 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.
8. Obtener la respectiva autorización de la Administración Tributaria para ejercer la industria, el comercio y la importación

[58] Moya, E. (2012). *Op.cit.*, p. 613.
[59] Decreto Nº 1.434. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario. *Op.cit.,* artículo 99.

de especies gravadas, cuando así lo establezcan las normas que regulen la materia.

9. Cualquier otro deber contenido en las normas de carácter tributario.

Ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de inscribirse ante la Administración Tributarla según el código orgánico tributario[60].

1. No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria.

2. Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria fuera del plazo establecido.

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.

4. No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria, dentro de los plazos establecidos, las informaciones relativas a los datos para la actualización de los registros.

Quien incurra en el Ilícito descrito en el numeral 1 será sancionado con clausura de cinco (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, y multa de ciento cincuenta unidades tributarias (150 U.T.).

Quienes incurran en cualquiera de los Ilícitos descritos en los numerales 2 y 3 serán sancionados con clausura de cinco (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, y multa de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.).

Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 4 será sancionado con clausura de cinco (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, y con multa de cien unidades tributarias (100 U.T.).

La sanción de clausura prevista en este artículo se aplicará en todos los establecimientos o sucursales que posea el sujeto pasivo.

Ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de emitir, entregar o exigir facturas u otros documentos según el código orgánico tributario[61]:

[60] *ibidem.*, artículo 100.
[61] *Ibidem.*, artículo 101.

1. No emitir facturas u otros documentos obligatorios o emitirlos en un medio no autorizado por las normas tributarias.

2. Emitir facturas u otros documentos cuyos datos no coincidan con el correspondiente a la operación real o sean ilegibles.

3. No conservar las copias de las facturas u otros documentos obligatorios, por el lapso establecido en las normas tributarias.

4. Alterar las características de las máquinas fiscales.

5. Emitir facturas u otros documentos obligatorios con prescindencia total o parcial de los requisitos exigidos por las normas tributarias.

6. Utilizar simultáneamente más de un medio de emisión de facturas y otros documentos, salvo los casos establecidos en las normas tributarias.

7. Utilizar un medio de facturación distinto al indicado como obligatorio por las normas tributarias.

8. No entregar las facturas u otros documentos cuya entrega sea obligatoria.

9. No exigir a los vendedores o prestadores de servicios las facturas u otros documentos de las operaciones realizadas, cuando exista la obligación de emitirlos.

10. Aceptar facturas u otros documentos cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.

11. Emitir 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.

Quienes incurran en cualquiera de los ilícitos descritos en los numerales 1 al 4, serán sancionados con clausura de diez (10) días continuos de la oficina, local o establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito y multa de ciento cincuenta unidades tributarias (150 UT).

Quienes incurran en cualquiera de los ilícitos descritos en los numerales 5 al 8 y 11, serán sancionados con clausura de cinco (5) días de la oficina, local o establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito y multa de cien unidades tributarias (100 U.T.).

> Quien incurra en el Ilícito descrito en el numeral 9 será sancionado con multa de cinco unidades tributarias (5 U.T.).
>
> Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 10 será sancionado con multa de diez unidades tributarlas (10 U.T.).
>
> La sanción de clausura prevista para las Ilícitos establecidos en los numerales 1, 4, 5, 6 y 7, se extenderá hasta tanto el sujeto pasivo cumpla con los respectivos deberes formales y notifique a la Administración Tributaria la regularización de la situación que dio origen al ilícito.
>
> Corregida la situación que motivó la aplicación de la sanción la Administración Tributaria procederá en forma inmediata a levantar la medida de clausura.
>
> La sanción de clausura prevista en este artículo se aplicará sólo en el lugar de la comisión del ilícito, aún en los casos en que el sujeto pasivo tenga varios establecimientos o sucursales.

Ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de llevar libros y registros contables y todos los demás libros y registros especiales según lo establecido en el código orgánico tributario[62]:

1. No llevar los libros y registros exigidos por las normas respectivas.
2. No mantener los libros y registros en el domicilio tributario cuando ello fuere obligatorio o no exhibirlos cuando la Administración Tributaria los solicite.
3. Destruir, alterar o no conservar las memorias de las máquinas fiscales contentivas del registro de las operaciones efectuadas.
4. No mantener los medios que contengan los libros y registros de las operaciones efectuadas, en condiciones de operación o accesibilidad.
5. Llevar los libros y registros con atraso superior a un mes.
6. No conservar durante el plazo establecido por la normativa aplicable, los libros y registros, así como los sistemas, programas o soportes que contengan la contabilidad u operaciones efectuadas.

[62] *ibidem.*, artículo 102.

7. Llevar los libros y registros sin cumplir con las formalidades establecidas por las normas correspondientes.

8. No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables, excepto para los contribuyentes autorizados por la Administración Tributarla a llevar contabilidad en moneda extranjera.

Quienes incurran en cualquiera de los ilícitos descritos en los numerales 1 y 3 serán sancionados con clausura de la oficina, local o establecimiento por un lapso de diez (10) días continuos y multa de ciento cincuenta unidades tributarias (150 U.T.).

Quienes incurran en cualquiera de los ilícitos descritos en los numerales 2 y del 4 al 8 serán sancionados con clausura de la oficina, local o establecimiento por un lapso de cinco (5) días continuos y multa de cien unidades tributarias (100 U.T.).

La sanción de clausura prevista en este artículo, se aplicará en todos los establecimientos o sucursales que posea el sujeto pasivo.

La sanción de clausura prevista para las ilícitos establecidos en este artículo, se extenderá hasta tanto el sujeto pasivo cumpla con los respectivos deberes formales y notifique a la Administración Tributaria la regularización de la situación que dio origen al ilícito.

Corregida la situación que motivó la aplicación de la sanción la Administración Tributaria procederá en forma inmediata a levantar la medida de clausura.

Ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de presentar declaraciones y comunicaciones según lo tipifica el código orgánico tributario en su artículo 103[63] :

1. No presentar las declaraciones o presentarlas con un retraso superior a un (1) año.

2. No presentar las comunicaciones que establezcan las leyes, reglamentos u otros actos administrativos de carácter general.

3. Presentar las declaraciones en forma incompleta o con un retraso inferior o igual a un (1) año.

[63] *ibidem.*, artículo 103.

4. Presentar otras 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 formularlos, 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.

Quien incurra en el Ilícito descrito en el numeral 1 será sancionado con clausura de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, por un plazo de diez (10) días continuos y multa de ciento cincuenta unidades tributarias (150 U.T.).

Quienes incurran en el Ilícito descrito en el numeral 3 serán sancionados con multa de cien unidades tributarias (100 U.T.).

Quienes incurran en cualquiera de los ilícitos descritos en los numerales 2, 4, 5 y 6 serán sancionados con multa de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.).

Quien no presente la declaración prevista en el numeral 7 será sancionado con clausura de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, por un lapso de diez (10) días continuos y multa de dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.). Quien la presente con retardo será sancionado únicamente con multa de un mil unidades tributarias {1.000 U.T.).

La sanción de clausura prevista en este artículo, se aplicará en todos los establecimientos o sucursales que posea el sujeto pasivo.

Ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de permitir el control de la Administración Tributaria según el código orgánico tributario[64].

a. Producir, circular o comercializar productos o mercancías sin los elementos de control exigidos por las normas tributarias o éstos sean falsos o alterados.

b. Circular o comercializar productos o mercancías sin las facturas u otros documentos que acrediten su propiedad.

[64] *ibidem.*, artículo 104.

c. No exhibir, ocultar o destruir certificados, carteles, señales y demás medios utilizados, exigidos o distribuidos por la Administración Tributaria.

d. Elaborar facturas u otros documentos sin la autorización otorgada por la Administración Tributaria, cuando lo exijan las normas respectivas.

e. Comercializar máquinas fiscales o sus partes esenciales que garanticen el control fiscal, sin la autorización otorgada por la Administración Tributaria.

f. Incumplir los deberes previstos en las normas respectivas, relacionados con la autorización otorgada para la elaboración de facturas u otros documentos.

g. Incumplir los deberes previstos en las normas respectivas, relacionados con la autorización otorgada para la fabricación de maquinas fiscales, así como los relativos a los servicios de distribución y mantenimiento de máquinas fiscales.

h. Impedir u obstruir, por si mismo o por interpuestas personas, el ejercicio de las facultades otorgadas a la Administración Tributaria.

i. No entregar el comprobante de retención.

j. Expender especies fiscales, aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la Administración Tributaria.

k. Ocultar, acaparar o negar injustificadamente las planillas, formatos, formularios o especies fiscales.

l. No mantener o conservar la documentación e información que soporta el cálculo de los precios de transferencia.

m. No mantener en condiciones de operación los soportes magnéticos utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la tributación.

n. No facilitar los equipos técnicos necesarios para la revisión de orden tributario de la documentación micro grabada que realice el contribuyente.

Quien incurra en cualquiera de los ilícitos descritos en los numerales 1 y 2 será sancionado con clausura de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, por el lapso de diez (10) d1as continuos, multa de doscientas cincuenta unidades tributarias (250 U.T.) y el comiso de los bienes y

mercancías. En el caso que la actividad esté sometida a la autorización de la Administración Tributaria, se suspenderá su ejercicio por un lapso de noventa (90) días. La reincidencia en la comisión de cualquiera de estos ilícitos acarreará la revocatoria de la autorización.

Quien incurra en el ilícito previsto en el numeral 3 será sancionado con multa de cien unidades tributarias (100 U.T.).

Quien incurra en cualquiera de los ilícitos descritos en los numerales 4 y 5 será sancionado con clausura de diez (10) días continuos de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo y multa de mil unidades tributarias (1.000 U.T.). La Administración Tributaria no otorgará autorizaciones para el ejercicio de las actividades a los sujetos que hayan incurrido en la comisión de los referidos ilícitos.

Quien incurra en cualquiera de los ilícitos descritos en los numerales 6 y 7 será sancionado con clausura de diez (10) días continuos de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, y multa de doscientas unidades tributarias (200 U.T.). Adicionalmente, será revocada la autorización otorgada en los casos determinados por las normas tributarias.

Quien incurra en el ilícito previsto en el numeral 8 será sancionado con clausura de la oficina, local o establecimiento de diez (10) días continuos, en caso de poseerlo, y multa de quinientas unidades tributarias (500 U.T.).

Quien incurra en el ilícito previsto en el numeral 9 será sancionado con multa de cien unidades tributarias (100 U.T.).

Quien incurra en cualquiera de los ilícitos descritos en los numerales 10 y 1, será sancionado con multa de doscientas unidades tributarias (200 U.T.) y el comiso de las especies.

Quien incurra en el ilícito previsto en el numeral 12 será sancionado con clausura de la oficina, local o establecimiento de diez (10) días continuos, en caso de poseerlo y multa de un mil unidades tributarias (1000 U.T.).

Quien incurra en el ilícito previsto en el numeral 13 y 14 será sancionado con clausura de la oficina, local o establecimiento de diez (10) días continuos, en caso de poseerlo y multa de doscientas unidades tributarias (200 U.T.).

Ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de informar y comparecer ante la Administración Tributaria según el código orgánico tributario[65].

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 Código.

3. Proporcionar a la Administración Tributaria Información falsa o errónea.

4. No comparecer ante la Administración Tributaria cuando ésta lo solicite, salvo que exista causa justificada.

5. Revelar información de carácter reservado o hacer uso indebido de la misma.

Quien incurra en cualquiera de los ilícitos previstos en los numerales 1 al 4 será sancionado con multa de cien unidades tributarias (100 U.T.).

Quien incurra en el ilícito establecido en el numeral 5 será sancionado con multa de mil unidades tributarlas (1.000 U.T.).

Ilícitos tributarios relacionados con el deber de desacato de órdenes de la Administración Tributaria establecido en el código orgánico tributario vigente[66].

1. La reapertura de un local, oficina o establecimiento, o de la sección que corresponda, con violación de la clausura impuesta por la Administración Tributaria, no suspendida o revocada por orden administrativa o judicial.

2. La destrucción o alteración de los sellos, precintos o cerraduras puestos por la Administración Tributaria o la realización de cualquier otra operación destinada a desvirtuar la colocación de sellos, precintos o cerraduras, no suspendida o revocada por orden administrativa o judicial.

[65] *ibidem.*, artículo 105.
[66] *ibidem.,* artículo 106.

3. La utilización, sustracción, ocultación o enajenación de bienes o documentos que queden retenidos en poder del presunto infractor, en caso que se hayan adoptado medidas cautelares.

Quien incurra en los ilícitos descritos en los numerales 1 y 2, será sancionado con multa de mil unidades tributarias (1.000 U.T.) y cierre del establecimiento por el doble del lapso inicialmente impuesto, sin perjuicio del cumplimiento de la sanción de cierre originalmente aplicada.

Quien Incurra en el ilícito señalado en el numeral 3 de este artículo será sancionado con multa de quinientas unidades tributarias (500 U.T.).

Ilícitos tributarios formales sin sanción específica serán sancionados conforme a lo tipificad en el código orgánico tributario[67]:

El incumplimiento de cualquier otro deber formal sin sanción específica, establecido en las leyes y demás normas de carácter tributario, será sancionado con multa de cien unidades tributarias (100 U.T.).

Ahora bien, cuando el sujeto pasivo calificado como especial por parte de la Administración Tributaria cometa un ilícito formal, las sanciones pecuniarias aplicables serán aumentadas en un doscientos por ciento (200%) tal como lo establece el artículo anteriormente citado.

Ilícitos Materiales

Constituyen ilícitos materiales tributarios según el Código Orgánico Tributario[68] vigente 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 indebidas.

[67] *ibidem.,* artículo 108.
[68] *ibidem.*, artículo 109.

5. Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o importadas para el consumo en el régimen aduanero territorial que corresponda.

6. Comercializar especies gravadas a establecimientos o personas no autorizados para su expendio.

Ilícito Material por el retraso en el pago de deuda tributaria: Pago de la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido prórroga, y sin que medie una verificación, fiscalización o determinación por la Administración Tributaria respecto del tributo de que se trate. Será sancionado bajo los siguientes términos según lo establecido en el código orgánico tributario[69]:

> Quien pague con retraso los tributos debidos en el término de un (1) año, contado desde la fecha en que debió cumplir la obligación, será sancionado con multa de cero coma veintiocho por ciento (0,28%) del monto adeudado por cada día de retraso hasta un máximo de cíen por ciento (100%).
>
> Quien realice el pago de los tributos debidos, fuera del término de un (1) año, contado desde la fecha en que debió cumplir la obligación, será sancionado adicionalmente con una cantidad de cincuenta por ciento (50%) del monto adeudado.
>
> Quien realice el pago de los tributos debidos, fuera del término de dos (2) años, contados desde la fecha en que debió cumplir la obligación, será sancionado adicionalmente con una cantidad de ciento cincuenta por ciento (150%) del monto adeudado.
>
> Cuando el pago del tributo se efectúe en el curso del procedimiento de fiscalización y determinación, se aplicarán, según el caso, las sanciones previstas en el Artículo 112 de este Código.
>
> Las sanciones previstas en este artículo no se impondrán cuando el sujeto pasivo haya obtenido prórroga.

En los casos en que la Administración Tributaria determine omisiones tributarias conforme al proceso de recaudación será sancionado según lo

[69] *ibidem.*, artículo 110.

establecido en el Código Orgánico Tributario[70] bajo los siguientes términos: Cuando la Administración Tributarla efectúe determinaciones conforme al procedimiento de recaudación en caso de omisión de declaraciones, previsto en este Código, impondrá multa del treinta por ciento (30%) sobre la cantidad del tributo o cantidad a cuenta del tributo determinado. En los casos de contravención a la normativa el Código Orgánico Tributario[71] nos señala lo siguiente:

> Quien mediante acción u omisión, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 119, 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 un cien por ciento (100%) hasta el trescientos por ciento (300%) del tributo omitido.
>
> Parágrafo Primero. Cuando la ley exija la estimación del valor de determinados bienes, y el avalúo administrativo no aumente el valor en más de una cuarta parte, no se impondrá sanción por este respecto. Las leyes especiales podrán eximir de sanción las diferencias de tributo provenientes de la estimación de otras características relativas a los bienes.
>
> Parágrafo Segundo. En los casos previstos en el artículo 196 de este Código, se aplicará la multa en un treinta por ciento (30%) del tributo omitido.

En los casos en que el sujeto pasivo de la obligación tributaria se allane al procedimiento de determinación empleado por la Administración Tributaria será sancionado con un treinta por ciento (30%) del tributo omitido al como lo establece el artículo anteriormente citado.

Cuando el sujeto pasivo obtenga devoluciones o reintegros indebidos el Código Orgánico Tributario[72] tipifica lo siguiente:

> Quien obtenga devoluciones o reintegros indebidos, será sancionado con multa del cíen por ciento (100%) al quinientos por ciento (500%) de las cantidades indebidamente obtenidas, sin

[70] *ibidem.*, artículo 111.
[71] *ibidem.*, artículo 112.
[72] *ibidem.*, artículo 113.

perjuicio de la sanción establecida en el Artículo 119 de este Código.

Cuando el sujeto pasivo se retrase u omita el pago de anticipos el Código Orgánico Tributario[73] será sancionado bajo lo siguiente términos:

> Los incumplimientos relativos al deber de anticipar a cuenta de la obligación tributaria principal, serán sancionados:
>
> 1. Por omitir el pago de anticipos a que está obligado, con el cien por ciento (100%) de los anticipos omitidos.
>
> 2. Por incurrir en retraso del pago de anticipos, con el cero coma cero cinco por ciento (0,05%) de los anticipos omitidos por cada día de retraso hasta un máximo del cíen por ciento (100%).
>
> Las sanciones por los ilícitos descritos en este artículo, procederán aún en los casos en que no nazca la obligación tributaria o que generándose la misma sea en una cantidad menor a la que correspondía anticipar, de conformidad con la normativa vigente.

Por incumplimientos de las obligaciones de retener, percibir o enterar los tributos según el Código Orgánico Tributario[74] será sancionado bajo lo siguiente términos:

> 1. Por no retener o no percibir, con el quinientos por ciento (500%) del tributo no retenido o no percibido.
>
> 2. Por retener o percibir menos de lo que corresponde, con el cíen por ciento (100%) de lo no retenido o no percibido.
>
> 3. Por enterar las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales, fuera del plazo establecido en las normas respectivas, con multa del cinco por ciento (5%) de los tributos retenidos o percibidos, por cada día de retraso en su enteramiento, hasta un máximo de cien (100) días. Quien entere fuera de este lapso o sea objeto de un procedimiento de verificación o fiscalización se le aplicará la sanción prevista en el numeral siguiente conjuntamente con la establecida en el artículo 121 de este Código. '

[73] *ibidem.*, artículo 114.
[74] *ibidem.*, artículo 115.

4. Por no enterar las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales, con multa de un mil por ciento (1.000%) del monto de las referidas cantidades, sin perjuicio de la aplicación de la pena privativa de libertad establecido en el artículo 119 de este Código.

Los supuestos previstos en los numerales 3 y 4, no serán aplicables a la República Bolivariana de Venezuela, Gobernaciones y Alcaldías, las cuales serán sancionadas con multa de doscientas a mil unidades tributarias (200 a 1.000 U.T.).

Las máximas autoridades, los tesoreros, administradores y demás funcionarios con competencias para ordenar pagos de las entidades u órganos públicos, serán personal y solidariamente responsables entre sí, por el cabal cumplimiento de los deberes relativos a la retención, percepción y enteramiento de los tributos que correspondan. El incumplimiento de esas obligaciones será sancionado con multa equivalente a tres mil unidades tributarias (3.000 U.T.), sin menoscabo de las sanciones que correspondan al agente de retención o percepción.

Las sanciones previstas en este artículo se aplicarán aún en los casos en que el responsable, en su calidad de agente de retención o percepción, se acoja al reparo en los términos previstos en el artículo 196 de este Código.

Ilícitos Penales

Constituyen ilícitos tributarios penales según el Código Orgánico Tributario[75] vigente, los siguientes:

1. La defraudación tributaria.

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

3. La insolvencia fraudulenta con fines tributarios.

4. La instigación pública al incumplimiento de la normativa tributaria.

5. La divulgación y uso de información confidencial.

Parágrafo Único: En los casos de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad a los que se refieren los numerales 1,

[75] *ibidem.*, artículo 118.

> 2 y 3 de este artículo, la acción penal se extinguirá 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 veinticinco (25) días hábiles de notificada la respectiva Resolución Culminatoria del Sumario. Este beneficio no procederá en los casos de reincidencia en los términos establecidos en este Código.

Ilícito tributario penal por defraudación tributaria por parte del sujeto pasivo será sancionado según lo establecido en el Código Orgánico Tributario[76] en los siguientes términos:

> Incurre en defraudación tributaria quien mediante simulación, ocultación, engaño o cualquier otra maniobra fraudulenta, produzca una disminución del tributo a pagar.
>
> La defraudación tributaria será penada con prisión de seis (6) meses a siete (7) años.
>
> En el caso de obtención indebida de devoluciones, la sanción contemplada en el párrafo anterior se incrementará en un tercio de la pena.
>
> Cuando el sujeto pasivo sea sancionado por la comisión del ilícito de defraudación tributarla, el tribunal competente ordenará que la sanción prevista en el encabezamiento del artículo 112 de este Código sea aumentada en un doscientos por ciento (200%).

Por no enteramiento de los tributos retenidos o percibidos según el Código Orgánico Tributario[77] de la siguiente manera:

> Quien no entere los tributos retenidos o percibidos, dentro de los plazos establecidos en las disposiciones respectivas será sancionado con prisión de cuatro (4) a seis (6) años.

Por insolvencia fraudulenta con fines tributarios según el Código Orgánico Tributario[78] de la siguiente manera:

> Artículo 122. Quien estando en conocimiento de la iniciación de un procedimiento tendente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o sanciones, provocare o agravare la insolvencia propia

[76] *ibidem.*, artículo 119.
[77] *ibidem.*, artículo 121.
[78] *Ibidem.*, artículo 122.

> o ajena, frustrando en todo o en parte la satisfacción de tales prestaciones, será sancionado con prisión de uno (1) a cinco (5) años.

AGENTE DE RETENCIÓN

Ahora bien, con respecto a la designación como agente de retención del impuesto indirecto IVA, la ley del impuesto al valor agregado en su artículo 11[79] establece la potestad que ejerce la administración tributaria con respecto a ello:

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

La empresa objeto de estudio Transporte Milenio C.A. es un contribuyente ordinario del IVA con la condición de sujeto pasivo especial designado por la administración tributaria SENIAT, en efecto se encuentra sujeto a una serie de obligaciones tributarias la cual se hace referencia en dicha ley y en la providencia Nº SNAT/2015/0049. De esta manera, según providencia administrativa N° SNAT/2015/0049 en su artículo 1[80:]

> 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 hubiere calificado y notificado 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.

---

[79] Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2014). Decreto Nº 1.436. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado. Publicada en Gaceta Oficial Nº 6152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014., artículo 11.

[80] SENIAT (2015). Providencia Administrativa Nº SNAT/2015/0049 Mediante la cual se designan agentes de Retención del Impuesto al valor agregado. Publicada en Gaceta Oficial Nº 40.720 el 10 de agosto de 2015. Articulo 1.

> En los casos de fideicomisos, el fideicomitente fungirá Como agente de retención, siempre y cuando hubiere sido calificado como sujeto pasivo especial.
>
> 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.

Analizando lo expuesto, por lo tanto teniendo en consideración que la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A., es una empresa que presta servicio de transporte, es por ello que en el artículo 17 del reglamento del impuesto al valor agregado[81] muestra ampliamente lo que la ley considera como un servicio gravable para efectos del impuesto al valor agregado en cuanto a transporte de carga.

> Para los efectos del impuesto se entiende por servicios, cualesquiera actividades independientes consistentes en ejecutar ciertos hechos, actos, contratos u obras remunerados a favor de un tercero receptor de dichos servicios.
>
> Para tal efecto, deben incluirse entre otras, las siguientes prestaciones onerosas de servicios:
>
> **15.** Servicios de transporte nacional e internacional de carga y los servicios conexos como carga y descarga, estibaje, eslingaje, depósito, servicios de grúa, remolque, y los realizados por prácticos Y pilotos en la conducción de naves y otros vehículos, así como los servicios suplementarios similares.

Transporte Milenio C.A., en su larga trayectoria como empresa de servicios de transporte de encomienda y mercancía en el territorio nacional ha sido designado por la administración tributaria (SENIAT) como agente de retención del impuesto al valor agregado (IVA) según la providencia Nº SNAT/2006/0685 ya que cumplía con los parámetros y exigencias para ser catalogada como agente de retención de IVA. De allí se derivan una serie de obligaciones tributarias la cual queda sujeto el contribuyente antes citado.

[81] Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (1999). Reglamento de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado. Publicada en Gaceta Oficial Nº 5.363 del 12 de julio de 1999., artículo 17.

Por lo tanto, la providencia administrativa Nº SNAT/2006/0685[82] de los sujetos pasivos especiales establece en su artículo 1 que estarán sujetos bajo estas normas con respecto al pago y formalidad del tributo, es decir:

> Los sujetos pasivos calificados como especiales y notificados en forma expresa de tal condición por la Gerencia de Contribuyentes Especiales de la Región Capital y por las Gerencias Regionales de Tributos Internos, deberán sujetarse a las normas contenidas en esta Providencia, a los fines de la declaración y pago de sus obligaciones tributarias, del cumplimiento de los deberes formales y del cumplimiento de los deberes como agentes de retención o percepción de tributos.

Del planteamiento anterior, la providencia administrativa N° SNAT/2006/0685[83] sobre sujetos pasivos especiales nos establece cuando una persona jurídica es asignada con esta categoría ante la administración tributaria.

> Artículo 2: Podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales, sometidos al control y Administración de la respectiva Gerencia Regional de Tributos Internos de su domicilio fiscal, los siguientes sujetos pasivos:
>
> b) Las personas jurídicas, con exclusión de las señaladas en el artículo 4 de esta Providencia, que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de Treinta mil unidades tributarias (30.000 U.T.), conforme a lo señalado en su última Declaración jurada anual presentada, para el caso de tributos que se liquiden por períodos Anuales, o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos iguales o superiores al equivalente de dos mil quinientas unidades tributarias (2.500 U.T) mensuales, conforme a lo señalado en una cualquiera de las seis (6) últimas declaraciones presentadas, Para el caso de tributos que se liquiden por períodos mensuales.

Dentro de este orden de ideas, los contribuyentes ordinarios con la calificación de especiales deberán tener en consideración la realización del pago y demás deberes que se le presente en la notificación, la cual es un

---

[82] SENIAT (2006). Providencia Administrativa Nº SNAT/2006/0685; providencia sobre sujetos pasivos especiales. Publicada en Gaceta Oficial Nº 38.622. el 06 de noviembre de 2006. Articulo 1.

[83] *Ibídem.* Articulo 2 literal b.

proceso que realiza el SENIAT para dar a conocer al sujeto pasivo calificado como agente de retención sus obligaciones tributarias ya sea a través de resoluciones u otros documentos fiscal emanadas por dicho ente. Según establece la Providencia Administrativa emitida por la administración tributaria Nº SNAT/2006/0685[84]

> Artículo 5: Los sujetos calificados y notificados como especiales, a excepción de los señalados en el literal a) del artículo 4 de esta Providencia, deberán presentar sus declaraciones y efectuar los pagos a que haya lugar por concepto de tributos, multas, intereses y demás accesorios, Exclusivamente en el lugar indicado en la respectiva notificación, aunque posean Establecimientos o explotaciones para la realización de sus operaciones situados en lugares distintos y sin perjuicio del establecimiento de mecanismos de declaración y pagos por medios electrónicos u otros que establezca la Administración Tributaria.

Con respecto, a la fecha de pago del tributo el sujeto pasivo calificado como especial deberá regirse por un calendario exclusivo, el cual deberá guiarse por el registro de información fiscal y dice cuál es la fecha del pago de la declaración definitiva y las fechas de las declaraciones informativas es decir, las retenciones quincenales del impuesto al valor agregado, el mismo será publicado en gaceta oficial cada año. Según lo tipifica la providencia administrativa Nº SNAT/2006/0685[85]:

> Artículo 6: Las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos mencionados en esta Providencia, correspondiente al impuesto al valor agregado o a cualquier otro tributo administrado por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT, no mencionado expresamente en este artículo, así como las relativas a retenciones o Percepciones, deberán ser presentadas y efectuados los respectivos pagos, en las fechas que Se indiquen en el calendario que publicará anualmente el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), sin perjuicio del establecimiento de mecanismos de declaración y pagos por medios electrónicos.

[84] *Ibídem*. Artículo 5.
[85] *Ibídem*. Articulo 6

En tal sentido, el contribuyente ordinario al ser notificado por la administración tributaria como agente de retención deberá comparecer ante la división de contribuyentes especiales adscrita a la gerencia regional de tributos interno cualquier cambio o novedad que se le presente es su proceso de gestión tributaria así como cualquier requerimiento que se le exija. Según establece el Artículo 7 de la providencia Nº SNAT/2006/0685 [86]:

> Los sujetos pasivos calificados y notificados como especiales deberán presentar sus recursos, realizar cualquier trámite propio de su condición de sujeto pasivo, así como las notificaciones de pérdida o traslado y solicitudes de revocación de calificación, en la dirección señalada en la respectiva notificación, sin perjuicio de la utilización del domicilio electrónico en los términos establecidos en el Código Orgánico Tributario.

Ahora bien, los deberes formales en relación al IVA; es necesario destacar que siendo la empresa Transporte Milenio C.A., un sujeto pasivo especial, asignado por la administración tributaria como agente de retención y teniendo como objeto social; la prestación de servicios de transporte terrestre de mercancía, la cual entre sus principales obligaciones se destaca los siguientes:

- Inscribirse en el registro de contribuyente, siendo este el registro único de información fiscal (RIF). Según Providencia administrativa N° SNAT/2013/0048. Publicada en gaceta oficial N° 40214, del 25 de julio del 2013. El Rif es un registro único y personal de carácter personal y de uso obligatorio en cualquier documento que elabore el sujeto pasivo.

Dicha providencia establece que todas las acciones que el contribuyente inscrito en el RIF haga con otros contribuyentes o cualquier ente, como también ante la administración tributaria y que estas negociaciones generen cualquier documento jurídico, solicitud, tramite entre otros requerimientos o

[86] *Ibídem*. Articulo 7

actuaciones, deberá hacer visible y notorio el RIF en dicho documento que emita en contribuye debidamente inscrito.

En efecto, en el artículo 11 de la citada providencia nos establece que los sujetos inscritos en el registro único de información fiscal (RIF) [87]. Tendrán la obligación de:

> a) Presentar el comprobante de registro único de información fiscal (RIF) cuando le fuere requerido por un funcionario del servicio nacional integrado de la administración tributaria (SENIAT).
>
> b) Exhibir el comprobante de registro único de información fiscal (RIF) en lugar visible de sus oficinas, sucursales o establecimientos.
>
> c) Reflejar el registro único de información fiscal (RIF) en las facturas y demás documentos o contratos que expidan o suscriban.
>
> d) Indicar el número de registro único de información fiscal (RIF) en las solicitudes o documentos que dirijan a los organismos oficiales de la república bolivariana de Venezuela.
>
> e) Reflejar el número de registro único de información fiscal (RIF) en los libros de contabilidad y demás libros auxiliares exigidos por las normas tributarias.
>
> f) Colocar en las etiquetas y empaques, el número de registro único de información fiscal (RIF) del fabricante o importador.
>
> g) Indicar el número de registro único de información fiscal (RIF) en los anuncios de publicidad en cine, televisión, periódicos, folletos, volantes, vallas e internet.
>
> h) Reflejar el registro único de información fiscal (RIF) y otros datos del registro, en todos los demás casos que determine el servicio nacional integrado de la administración aduanera y tributaria (SENIAT).

[87] SENIAT (2013). Providencia administrativa N° SNAT/2013/0048. Regula el registro único de información fiscal. Publicada en Gaceta Oficial N° 40.214, del 25 de julio del 2013. Artículo 11.

- Emitir facturas, notas de crédito, notas de débitos, ordenes de entrega o guías de despacho por cada operación que realicen siguiendo los lineamientos previstos en la providencia administrativa N° SNAT/2011/00071, Gaceta Oficial N° 39.795, de fecha 8 de noviembre de 2011. Con respecto, a las órdenes de entrega o guías de despacho es un documento que se emite para respaldar el traslado de la mercancía o bienes muebles que no constituye parte del inventario de la empresa ni forma parte de la venta. En el artículo 55 de la ley de impuesto al valor agregado.

- Llevar un libro auxiliar de compra y ventas, reglamento de la ley del IVA art 75 al 78.

- Abrir cuentas especiales y registrar contablemente todas sus operaciones.

- Cumplir con la providencia administrativa Nº SNAT/2009/0104, publicada en Gaceta Oficial Nº 39.296, de fecha 30 de octubre 2009. Que establece, el deber de presentación electrónica de las declaraciones del impuesto al valor agregado por su condición de persona jurídica.

- Llevar un retraso en el registro de las operaciones contables de los libros legales según el código de comercio del libro mayor y diario no mayor de un mes, el tiempo de retraso es establecido por el código orgánico tributario articulo 102 numeral 5.

- Emitir un comprobante por cada retención de IVA, siempre y cuando se trate de un contribuyente calificado como sujeto pasivo especial, según providencia administrativa N° SNAT/2015/0049, Gaceta Oficial N° 37.320 de 14 de julio del 2015.

- Comparecer ante la administración tributaria en la oportunidad en la cual sea requerido por esta, según lo establece el código orgánico tributario.

- Mantener en sus archivos hasta que la obligación tributaria no este prescrita, los libros, declaraciones y demás documentos vinculados con el hecho imponible, según lo señalado en el código orgánico tributario.

- Coadyuvar con la administración tributaria en los procedimientos de fiscalización y verificación que se lleven a cabo en las oficinas de este o en el domicilio del contribuyente. Según lo tipifica el código orgánico tributario.

Finalmente, en atención a lo planteado en el objetivo específico numero uno se dio respuesta al mismo, tomando en atención la diversa normativa vigente en cuanto a materia tributaria se refiere que regule a las empresas de transporte de mercancía caso de estudio Transporte Milenio C.A., debe señalarse que se investigo y analizo con respecto a diversas definiciones que permiten entender más ampliamente la administración del tributo; en efecto, manejar un vocabulario mas tributario y por ende generar un conocimiento significativo e interpretativo en cuanto a la administración del impuesto al valor agregado se refiere; es por ello, que se tomo en consideración sus diversas obligaciones a la cual se encuentra sujeto, para tener una comprensión en relación a los deberes formales y materiales en cuanto al IVA y a su vez las numerosas sanciones a la cual pudiera estar expuesto en el caso de incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Lo anterior evidencia, que el tener un conocimiento significativo y actualizado con respecto a la normativa en materia de impuesto al valor agregado genera una administración eficiente y efectiva del tributo; por ello, una planificación tributaria y procesos más acorde a las necesidades de la organización y por ende una efectividad en su gestión tributaria en cuanto al IVA.

CAPITULO II

GESTIÓN TRIBUTARIA EN CUANTO AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE. CASO DE ESTUDIO: TRANSPORTE MILENIO C.A. MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL – ESTADO TÁCHIRA.

Este capítulo se refiere al desarrollo del objetivo específico número dos el cual consiste en analizar la gestión tributaria en cuanto al Impuesto al Valor Agregado con respecto a las empresas de transporte terrestre; de allí que a continuación mencionaremos todo lo concerniente a esta materia. De allí se hace necesario el desarrollo de contenido relacionados con el tema.

Por su parte, Villacís[88] en su tesis titulada "Procedimientos de aplicación tributaria para Mundo Deportivo S.A., realizada bajo la normativa tributaria vigente y las afectaciones al convertir sus estados financieros bajo normas internacionales de información financiera" se baso en un estudio minucioso con respecto a la normativa tributaria vigente y las normas internacionales de información financiera con la finalidad de evaluar el impacto tributario al transformar sus estados financieros bajo normas internacionales (NIIF), teniendo como objetivo general "establecer los procedimientos de aplicación tributaria para Mundo Deportivo S.A., realizada bajo la normativa tributaria vigente y sus afectaciones al convertir sus estados financieros bajo Normas Internacionales de Información Financiera NIIF". Este trabajo de investigación es un estudio de tipo exploratorio y descriptivo con un método inductivo – deductivo la cual utilizo como técnica de recolección de datos la entrevista al personal implicado en el proceso. En efecto, Genero grandes aportes significativos relacionados a la planificación tributaria y terminología

[88] VILLACÍS I. V. (2012). *Procedimientos de aplicación tributaria para mundo deportivo s.a., realizada bajo la normativa tributaria vigente y las afectaciones al convertir sus estados financieros bajo normas internacionales de información financiera*. Trabajo de grado publicada. Universidad central del Ecuador, Quito, Ecuador.

concernida para la presente investigación. El análisis procedente, de la investigación de Villacís aportó un análisis con respecto a la administración del tributo, tomando en consideración diversos elementos y etapas que intervienen en la planificación tributaria; por esto permite una evaluación de los diversos procesos establecidos en la empresa objeto de estudio teniendo en cuenta los elementos transcendentales que interviene en la planificación y por consiguiente, desenvuelve una gestión tributaria efectiva evitando desviaciones y omisiones en los procesos.

Cabe considerar, por otra parte, como antecedente al presente trabajo de grado de especialización se tiene el aporte dado por Sánchez [89], el cual tiene como título en su trabajo de investigación "propuesta de planificación tributaria en la empresa caso especifico Uniparts, C.A.", cuyo objetivo general en su trabajo especial de grado consiste en proponer una planificación tributaria en la empresa Uniparts, C.A., ubicada en la ciudad de Barquisimeto; se basó en analizar diversos aspectos de índole tributario con relación a la planificación tributaria tomando como base información en libros y normativa legal exigida por la administración tributaria; dicha investigación se caracteriza por ser de tipo descriptiva y documental, con diseño de campo no experimental y siendo una muestra de población censal, utilizando como técnica de recolección de datos el cuestionario y la técnica de revisión documental. Por consiguiente, la presente investigación obtuvo un aporte significativo por parte del trabajo de investigación de Sánchez, concerniente a la clasificación de una planificación tributaria, es por ello que, genero aportes significativo a la presente investigación con respecto, al marco teórico del objetivo especifico número dos, desarrollando al investigador un estudio más minucioso permitiendo el análisis de la gestión tributaria en

[89] SÁNCHEZ S. (2012). *Propuesta de un diseño de planificación tributaria caso especifico: Empresa Uniparts, C.A.,* trabajo de grado de especialización publicada. Universidad centroccidental Lisandro Alvarado, Barquisimeto, Venezuela.

cuanto al IVA y en efecto un pensamiento crítico sobre el tema con argumentos teóricos.

Salcedo [90], en su trabajo de grado titulado “la planificación tributaria como herramienta de prevención ante los efectos de la carga fiscal del impuesto al valor agregado (IVA) en la empresa constructora Susep, C.A.,” con una investigación de campo de carácter descriptivo conformada con una población de 14 integrantes de la empresa la cual se encuentran relacionados con el proceso financiero y tributario, la cual seleccionaron a 9 integrantes de la población total como muestra, que eran los más relacionados con el proceso directamente, en efecto empleó como técnica de recolección de información la aplicación del cuestionario. Dicha investigación tiene como objetivo general “Proponer la planificación tributaria como herramienta de prevención ante los efectos de la carga fiscal del impuesto al valor agregado (IVA) en la empresa constructora Susep, C.A.” conviene destacar, que esta investigación suministro un aporte significativo a la presente investigación, con respecto a materia de planificación tributaria desarrollando un análisis y entendimiento significativo en relación a gestión tributaria; aportando a su vez a la presente investigación un enfoque relevante concerniente a los diversos beneficios que puede originar a la empresa objeto de estudio de la presente investigación, el utilizar la planificación tributaria como una herramienta para evitar el incumplimiento de obligaciones tributaria y mejora continua de los procesos mediante la evaluación, análisis, control y seguimiento de la gestión tributaria.

La gestión tributaria en cuanto al cumplimiento de los deberes formales y materiales del impuesto al valor agregado, requiere de una planificación tributaria a la cual será objeto de evaluación y control tributario, siendo un

[90] SALCEDO Y.Z. (2010). *la planificación tributaria como herramienta de prevención ante los efectos de la carga fiscal del impuesto al valor agregado (IVA) en la empresa constructora Susep, C.A.* trabajo de grado de especialización publicado. Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado, Barquisimeto, Venezuela.

tema de gran interés porque su evaluación y control permite la efectividad y eficiencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias; es por ello que se hace necesaria la realización previa de una planificación.

Con respecto, a lo que se define por gestión, Blanco Luna[91] hace mención a ello y dice lo siguiente; "Es la actuación de la dirección y abarca lo razonable de las políticas y objetivos propuestos, los medios establecidos para su implementación y los mecanismos de control que permitan el seguimiento de los resultados obtenidos." Se deduce que la gestión tributaria son todas aquellas acciones que se emplean en la organización en relación al cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias permitiendo medir la eficacia y eficiencia con respecto a las políticas y normas establecidas con respecto a materia tributaria.

ELEMENTOS BÁSICOS DE UN PLAN DE GESTIÓN.

Ahora bien, la gestión tributaria en una empresa de transporte terrestre es importante para poder establecer un control efectivo en materia tributaria; la cual se hace necesario llevar un plan de gestión con el fin de poder llevar un orden y evaluar los diversos pasos y procesos que nos oriente a alcanzar los objetivos planteados en la empresa**.**

Por consiguiente, Blanco L[92] plantea los siguientes elementos:

Estrategias.

Una definición global que abarque los principales componentes de la estrategia puede ser la siguiente:

Es un patrón de decisiones coherentes, unificador e integrativo;

[91] BLANCO, Y.(2012). *Normas y Procedimientos de la Auditoria Integral*. Colombia. Editorial Kimpres Ltda, p 231.
[92] *Ibidem* p. 237.

Determina y revela el propósito organizacional en término de objetivos a largo plazo, programas de acción y prioridades en la asignación de recursos;

Intenta lograr una ventaja sostenible a largo plazo en cada uno de sus negocios respondiendo adecuadamente ante las amenazas y oportunidades en el medio ambiente de la empresa, y las fortalezas y debilidades de la organización;

Define la naturaleza de las contribuciones económicas y no económicas que se propone hacer a sus grupos asociados.

Administración estratégica.

De acuerdo con Fred R. David [93] (…) define "La administración estratégica se define como la formulación, ejecución y evaluación de acciones que permitir que una empresa logre sus objetivos".

Continuando la idea, de la definición anterior Fred R. David [94] (…) "son definidos los siguientes componentes en su obra:

Formulación de estrategias.

Se define como el proceso mediante el cual se fija la misión de la empresa, lo que conlleva una investigación con el objeto de establecer las debilidades, fortalezas, oportunidades y amenazas externas y un análisis que al comparar los factores internos con los externos fije los objetivos y estrategias de la empresa. Las estrategias elegidas deben aprovechar en forma efectiva las fortalezas de la empresa tratar de combatir sus debilidades, sacar el mejor provecho de sus oportunidades externas claves y evitar las amenazas externas.

Ejecución de estrategias.

La segunda etapa del proceso de la administración estratégica es la ejecución de las estrategias seleccionadas o elegidas.

La formulación de estrategias se hace en los niveles superiores jerárquicos, mientras que la ejecución de las mismas incluye todos los niveles jerárquicos. La ejecución de estrategias comprende las siguientes actividades: fijación de metas, establecimiento de políticas y asignación de recursos. La fijación de metas se debe hacer en las principales áreas o divisiones de la empresa:

[93] *Apud*. BLANCO, Y. (2012*). Normas y Procedimientos de la Auditoria Integral*. Colombia. Editorial Kimpres Ltda, p 237.
[94] *Apud*. BLANCO, Y. (2012). *Normas y Procedimientos de la Auditoria Integral*. Colombia. Editorial Kimpres Ltda, p. 238, 239.

gerencia, mercadeo, finanzas, producción, investigación y desarrollo.

Evaluación de las estrategias.

La tercera etapa de la administración estratégica es la evaluación de las estrategias. La evaluación de las estrategias está compuesta por las siguientes tres actividades:

- Análisis de los factores internos y externos que integran las bases de las estrategias actuales.

- Medir el desempeño de la organización, comparando el progreso real con el progreso previamente planificado o establecido por la empresa. Esta actividad incluye la comparación de los resultados esperados con los resultados reales de los esfuerzos de ejecución estratégica, la investigación de las desviaciones de los planes, la evaluación de los desempeños individuales y el análisis de los progresos alcanzados para lograr las metas y objetivos propuestos.

- Realización de acciones correctivas para mejorar la posición estratégica de la empresa tanto externa como internamente".

Con respecto al plan de gestión tributaria en la organización al formular estrategias en materia de IVA teniendo en consideración las fortalezas y debilidades en que se pueda ver afectada la empresa permite reducir riesgos y contingencias desde el punto de vista fiscal y a su vez fortalecer su gestión al evaluar las debilidades tributarias a la cual pueda estar expuesto; generando una mejor gestión tributaria en materia de impuesto al valor agregado desarrollando un control y evaluación eficiente con respecto al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales tributarias en la organización.

PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA

Según Galarraga[95] es: "El proceso que permite racionalizar la toma de decisiones, dirigido a no pagar más impuestos de los que corresponden, pero

[95] Galarraga, A. (2002). *Fundamentos de Planificación Tributaria*. Edición Venezuela. Caracas Venezuela., p. 98.

pagando todos los impuestos que se deban pagar, previniendo ser víctima del juego del suma cero social."

En relación con el enfoque, la planificación tributaria es una herramienta que es empleada por las organizaciones para establecer, una programación previa debido a una evaluación minuciosa de las obligaciones tributarias, la cual el sujeto pasivo se encuentra obligado. De esta manera, con base a lo indagado y evaluado tiene como finalidad proyectar como se van a lograr los objetivos esperados, en beneficio de la organización a través de una serie de procesos planteados.

Continuando la idea, Crer[96], denomina a la planificación fiscal como la economía de opción y quien ha señalado que se "trata de formas jurídicas más benéficas tributariamente para los intereses del contribuyente, previstas en la propia ley tributaria, cuyo uso no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria o que disminuyen su monto."

Analizando lo expuesto, la planificación tributaria no busca evadir tributo alguno, sino tiene como finalidad cumplir adecuadamente con la normativa tributaria vigente y en efecto, aprovechar los incentivos fiscales a la cual se encuentra supeditado, generando reducir la carga fiscal contribuyente.

Asimismo, Galarraga[97] señala que:

> La planificación tributaria trata de prever que consecuencias, desde un punto de vista tributario, van a tener los comportamientos y decisiones que como sujeto pasivos del tributo adopten a lo largo del ejercicio económico a fin de poder anticipar la cifra de impuestos, contribuciones a pagar.

Continuando la idea, se considera la planificación tributaria como una herramienta empleada por el sujeto pasivo con el objetivo de generar una

[96] Crer, C. (2011). *Op.cit.*, p. 93.
[97] Galarraga, A. (2002). *Fundamentos de Planificación Tributaria*. Edición Venezuela. Caracas Venezuela., p. 97.

gestión tributaria eficiente la cual, permita a la gerencia de la empresa bajar su presión tributaria ya que mediante la planificación permite estimar a tiempo real y preciso el impuesto a pagar.

Proceso de Planificación Tributaria.

En este sentido, el proceso de planificación tributaria está constituido por una serie de etapas que conllevan a la planificación la cual hay que tener en cuenta la evaluación previa de la organización y por ende mediante la aplicación de pruebas de auditoría y análisis del ambiente tributario de la misma se determinara los riesgos tributarios a la cual se encuentra expuesto. Debido a esto, también permite mejorar cualquier error u omisión que se esté desarrollando en el proceso tributario en la empresa, y a su vez permite una mejora continua de los procesos y políticas establecidas.

Etapas de la Planificación Tributaria

Dentro de esta perspectiva, las etapas de la planificación tributaria según Villacís [98] son las siguientes:

1. Recopilación de antecedentes básicos
2. Ordenamiento y clasificación de los datos
3. Análisis de los datos
4. Diseño de los posibles planes
5. Evaluación de los planes alternativos
6. Comparación de los planes
7. Estimación de las probabilidades del éxito de los planes

[98] VILLACÍS I. V. (2012). *Procedimientos de aplicación tributaria para mundo deportivo s.a., realizada bajo la normativa tributaria vigente y las afectaciones al convertir sus estados financieros bajo normas internacionales de información financiera*. Trabajo de grado no publicado. Universidad central del Ecuador, Quito, Ecuador. p. 38. Disponible en: http://www.dspace.uce.edu.ec/bitstream/25000/1553/1/T-UCE-0003-209.pdf

8. Elección del mejor plan

9. Comprobación del plan elegido

10. Proposición al solicitante del mejor plan

11. Supervisión del plan elegido.

Por consiguiente, con estudio previo a las necesidades y riesgos a la cual está expuesta la empresa se plantea una metodología que va permitir mantener un orden adecuado a los objetivos que se desean obtener dividido en etapas, manteniendo una logística adecuada para optimizar los pasos y por ende mejorar la gestión.

En este sentido, Galarraga[99] plantea lo siguiente:

> Se deben considerar el conocimiento que se tenga sobe ambiente fiscal, la forma jurídica más adecuada para operar, evaluación de tarifas impositivas, la previsión de los tributos con sus respectivas tomas de decisiones y por último la valoraciones de carácter cuantitativo y cualitativo con el fin de medir el riesgo fiscal, organización de la información y la logística de la planificación.

Lo relevante en este proceso de planificación es lo relacionado con la medición del riesgo tributario o fiscal por cuanto es el peligro o el presupuesto de hecho de una contingencia que involucre daños al patrimonio tanto de particulares o a la nación.

Este riesgo tributario se clasifica, según Galarraga[100] en:

> **Riesgo Objetivo:** Es el grado contingente de daño patrimonial al sujeto pasivo del tributo, en vista del efecto de las obligaciones tributarias.
>
> **Riegos Subjetivo:** Es el grado contingente de daño patrimonial, al sujeto pasivo del tributo, en vista del efecto tributario de sus propias decisiones.

[99] Galarraga, A. (2002). *Fundamentos de Planificación Tributaria*. Edición Venezuela. Caracas Venezuela., p. 101.
[100] *Ibídem* p. 102.

Lo anterior evidencia, que el sujeto Pasivo del tributo deberá tener en consideración los riesgos tributarios que se le pueden presentar al momento de establecer su planificación tributaria es decir; evaluar las diversas contingencias que se puedan suscitar en la organización por incumplimiento de la normativa vigente tributaria así como normativa internacional de información financiera (NIIF) por ende evitar el incumplimiento del pago y diversos deberes tributarios a la cual se encuentra sujeto permitiendo ante la administración tributaria consolidarse como una empresa solida fiscalmente y a su vez impedir un impacto económico para el contribuyente debido a las diversas sanciones a la cual puede ser expuesto. Continuando con la idea, entre estas sanciones esta el cierre de la empresa la cual no solo generaría una consecuencia económica sino también un daño a su imagen ante sus clientes y su entorno ya que al generar una sanción del punto de vista pecuniaria y el cierre del establecimiento generaría incumplimiento ante sus proveedores clientes entre otras obligaciones y compromisos por no poder operar normalmente.

Planificación Tributaria desde una Perspectiva Gerencial

La planificación tributaria desde una figura más gerencial se encuentra más enfocada a las políticas y normas que una empresa posee en materia tributaria para llevar un mejor control de las funciones asignadas y generar una mejor gestión en el cumplimiento de las obligaciones. "Cusgüen[101] (…) señala que un plan de impuestos implementa objetivos y describe la manera

[101] *Apud*. HIDALGO, Alejandra (2009). *Aspectos generales de la planificación tributaria en Venezuela.* Universidad Dr. Rafael Belloso Chacin, Maracaibo, Venezuela. [Libro en línea], fecha de la consulta: 4 de septiembre de 2015. Disponible en: http://publicaciones.urbe.edu/index.php/comercium/article/viewArticle/198/266

de lograr su cumplimiento, a través de la definición de estrategias, políticas y todo lo necesario para lograrlo como medidas de control, entre otros."

En efecto, teniendo una visión global del proceso tributario de la organización y de los diversos factores externos e internos que puedan generar riesgo en materia tributaria específicamente en impuesto al valor agregado se puede proyectar procesos y segregación de funciones bien especificas; basados en el cumplimiento de las normas fiscales y aprovechando los incentivos fiscales que la norma permite y así poder disminuir la presión tributaria del contribuyente.

Elementos de la Planificación Tributaria

Dentro de este orden de ideas, es importante destacar los elementos de la planificación tributaria según Villacís[102] :

> La existencia de un negocio proyectado real; Las formas de organización legal que existen; La planificación debe contener el concepto de unidad económica, pues debe comprender a la empresa y sus propietarios; Existen diversos impuestos que pueden afectar las utilidades de las empresas y, en consecuencia, todos ellos deben ser considerados en la planificación; La planificación debe tener una perspectiva global en el tiempo; y Se debe determinar la estructura que compatibilice en la mejor forma estos elementos.
>
> Desde otro punto de vista también se pueden considerar como elementos de la planificación tributaria los siguientes: El sujeto; El objeto; La finalidad; El proceso; El procedimiento; y Los instrumentos.
>
> El Sujeto: es el contribuyente beneficiario de la planificación tributaria, es decir, la empresa, los dueños o el administrador o tenedor de bienes.

[102] VILLACÍS I. V. (2012). *Procedimientos de aplicación tributaria para mundo deportivo s.a., realizada bajo la normativa tributaria vigente y las afectaciones al convertir sus estados financieros bajo normas internacionales de información financiera*. Trabajo de grado publicada. Universidad central del Ecuador, Quito, Ecuador. p. 35. Disponible en: http://www.dspace.uce.edu.ec/bitstream/25000/1553/1/T-UCE-0003-209.pdf

El Objeto: es la materia sobre la cual recae, es decir la existencia de un negocio proyectado real, y todas sus acciones deben referirse a actividades licitas, por consiguiente el objeto debe ser legal y legítimo.

La Finalidad: lo que busca la planificación tributaria es el ahorro impositivo.

El proceso: es un proceso porque está constituido por un conjunto de actos o actuaciones licitas del contribuyente, ubicadas en el orden más adecuado, para lograr la finalidad que habíamos mencionado, el ahorro impositivo. Al constituir con proceso debe ser ordenado y sus actuaciones deben estar conectadas entre si.

El procedimiento: es el conjunto de reglas y principios que regulan el proceso de planificación tributaria, para la consecución de las finalidades propias de la Compañía.

Los instrumentos: Para que el proceso de Planificación Tributaria conduzca a la minimización de la carga impositiva del contribuyente, es necesario valerse interdisciplinariamente, de todos los instrumentos de análisis, métodos y modelos proporcionados por el Derecho, la Economía, las Finanzas, la Administración, la Ingeniería Económica y Financiera, entre otras disciplinas.

Observamos que, todos estos elementos de la planificación tributaria engloba un conjunto de acciones o procesos la cual deberá ser efectuado bajo un principio de legalidad basándose de ingenio para establecer una metodología de análisis adaptada a cualquier cambio que se pueda presentar en la legislación tributaria, generando una optimización de los recursos y por ende una gestión tributaria efectiva porque se ejecuta el plan y permite ser evaluado lo planificado con relación a lo alcanzado para poder determinar el grado de cumplimiento y medir la eficiencia y eficacia en su gestión .

Principios de la Planificación Tributaria

A titulo ilustrativo, se hace mención, para efectuar una eficiente planificación tributaria, es importante cumplir con ciertos parámetros que permitan a la administración de la empresa objeto de estudio facilitar la

evaluación de su gestión tributaria a fin de generar una mejora continua al proceso, a continuación Villacís[103] establece:

> Los principios son las directrices y lineamientos que guían el trabajo del profesional que realiza la planificación, a fin de que la vía tributaria elegida por este sea la más adecuada para reducir la carga impositiva. Los principios fundamentales en los que se debe basar el profesional son los siguientes:
>
> ✓ Necesidad: no siempre resulta útil y conveniente efectuar una planificación tributaria, sino únicamente cuando el contribuyente tenga real necesidad de ella.
>
> ✓ Legalidad: las planificaciones tributarias realizadas por los contribuyentes, para que sean calificadas de tales, deben ajustarse estrictamente al ordenamiento jurídico vigente.
>
> ✓ Oportunidad: El tiempo en que debe hacerse la PT es siempre anterior a la ejecución de los actos que conforman el proceso, pues si fuera posterior seria verificación o control.
>
> ✓ Globalidad: deben considerarse todos los impuestos que puedan afectar al contribuyente para quien se realiza.
>
> ✓ Utilidad: La Planificación Tributaria debe arrojar un saldo favorable al contribuyente, es decir, debe ser útil y conveniente para él.
>
> ✓ Realidad: deber versar sobre un negocio proyectado real, razón por la cual nunca debe traducirse en artificios formales sin contenido real.
>
> ✓ Materialidad: Significa que los beneficios deben exceder a los costos en forma relativamente importante, lo que habrá que analizar en cada caso. Para medir cuan material es la elaboración de la planificación tributaria, podemos hacer una relación costo beneficio.
>
> ✓ Singularidad: Significa que cada PT tiene sus peculiaridades, motivo por el cual no es posible copiar o acomodar una planificación anterior como modelo, sin tener en cuenta las características propias del caso que se analiza.
>
> ✓ Seguridad: supone considerar, en un proceso de Planificación Tributaria, todos sus riesgos implícitos, con el fin de

[103] *Ibidem* p. 36.

> evitar que la Administración Tributaria la califique de elusión o, lo que es más grave, de evasión.
>
> ✓ Integridad: la unidad económica llamada empresa no debe considerarse aisladamente de su propietario, sino en conjunto, es decir, en forma integrada. Y de ser el caso, incluso puede considerar a sus empleados.
>
> ✓ Temporalidad: la planificación tributaria se hace siempre dentro de un "horizonte temporal", en el cual va a desarrollarse el negocio o proyecto de inversión, que puede ser más o menos extenso. aun cuando algunas veces pueda agotarse en un acto concreto.
>
> ✓ Interdisciplinariedad: Significa que los datos básicos del proceso de PT deben analizarse en forma interdisciplinaria, a la luz de las distintas disciplinas vinculadas con la actividad empresarial.

Con respecto a los principios *supra* citados permite al proceso de gestión tributaria ejercer acciones con base firme que permita un resultado óptimo, generando una planificación previa adaptada a las necesidades de la empresa con el fin de alcanzar los objetivos plantados e incluso lograr establecer o mejorar políticas y normas internas que estén desactualizadas en materia de impuesto al valor agregado.

Planificación Tributaria como una Herramienta

Evidentemente, la planificación tributaria en la empresa es una herramienta que permite mejorar la gestión tributaria y a su vez estimar los montos a pagar por impuestos; así como también el establecer estrategias con base a la normativa vigente tributaria y el aprovechamiento de incentivos fiscales en pro del contribuyente.

> Cusgüen[104] (…) plantea que la planificación tributaria es un instrumento que le permite a las organizaciones disminuir el monto a incurrir por concepto de impuestos sin interferir en el

[104] *Apud*. HIDALGO, Alejandra (2009). *Aspectos generales de la planificación tributaria en Venezuela.* Universidad Dr. Rafael Belloso Chacin, Maracaibo, Venezuela. [Libro en línea], fecha de la consulta: 4 de septiembre de 2015. Disponible en: http://publicaciones.urbe.edu/index.php/comercium/article/viewArticle/198/266

> desenvolvimiento cotidiano de sus actividades y sin cometer ningún tipo de infracción.

Por consiguiente, es una planificación que no pretende evadir impuesto sino optimizar procesos y reducir las cargas fiscales así como también cambiar métodos tradicionales por otros más actualizados que amplíen el panorama financiero-tributario.

Continuando la idea, con respecto a la planificación tributaria como una herramienta empleada por la empresa Hidalgo A[105] :

> • La planificación tributaria, es un instrumento que permite a las empresas disminuir el monto a incurrir por concepto de impuestos, sin interferir en el desenvolvimiento cotidiano de la organización y sin cometer ninguna infracción.
>
> • Busca actualizar los métodos administrativos, considerando en impacto de los distintos tributos.
>
> • Por otra parte, optimiza la coordinación de los esfuerzos para el cumplimiento de los objetivos y medidas de control para mantener la eficiencia y la efectividad en el proceso.

Es importante, porque permite con base a lo planteado y planificado previamente ejercer un control y supervisión posterior a su ejecución con la finalidad de ir mejorando la gestión tributaria y comparar lo planeado con lo que se ha alcanzado y evaluar las estrategias ejecutadas con el fin de mejorarlas si es necesario.

Procedimientos para Formular un Plan Estratégico

Ahora bien, los procedimientos son importantes para generar un plan estratégico por qué nos sirve de orientación para guiarnos hacia el propósito del plan es decir nos enfoca cuales son las debilidades, oportunidades,

---

[105] HIDALGO, Alejandra (2009). *Aspectos generales de la planificación tributaria en Venezuela.* Universidad Dr. Rafael Belloso Chacin, Maracaibo, Venezuela. [Libro en línea], fecha de la consulta: 4 de septiembre de 2015. Disponible en: http://publicaciones.urbe.edu/index.php/comercium/article/viewArticle/198/266

riesgos tanto interno como externos y fortalezas que tiene la empresa a evaluar; con la finalidad de lograr con éxito su objetivo.

> Por su parte Galarraga, (…)[106] señala los procedimientos para formular un plan estratégico los cuales son:

- ✓ Analizar el carácter del asunto.
- ✓ Analizar el macroentorno.
- ✓ Identificar los obstáculos.
- ✓ Identificar las oportunidades.
- ✓ Terminar las metas, medirlas y cuantificarlas.
- ✓ Preparar planes de acción.
- ✓ Determinación de los recursos; pueden ser humanos, financieros, logísticos, etc., o una combinación de algunos o todos los anteriores.
- ✓ Identificar los medios para coordinar la implantación y ejecución escogerá las herramientas de control, para medir y revisar la ejecución.
- ✓ Elaborar todo lo anterior por escrito.

Conviene destacar, que un plan estratégico consiste en hacer un análisis previo global de la organización, con la finalidad de planificar con base para solventar las necesidades requeridas por la empresa o para mejorar los procesos planteados.

Clasificación de la Planificación Tributaria

Dentro de este orden de ideas, Según Sánchez S. [107] la clasificación de la planificación tributaria es de acuerdo a lo siguiente:

[106] *Apud*. Sanchez S. (2012). *Propuesta de un diseño de planificación tributaria caso especifico: Empresa Uniparts, C.A.,* trabajo de grado de especialización publicada. Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado, Barquisimeto, Venezuela. p. 29 ; 30.

Por su tiempo: Depende del momento en que se realiza la planificación tributaria, es decir; si se realiza antes o después de realizar una operación.

- Preoperativa: se realiza antes de la constitución de la empresa, nos permite conocer cuál es la forma jurídica más apropiada para su creación.

- Operativa: se realiza una vez que la empresa está constituida

Por su tipo: depende de la estructura organizativa de la empresa y la complejidad y heterogeneidad de sus operaciones, se divide en simple y compleja.

- Simple: se limita únicamente a la implantación de estrategias que involucran los beneficios fiscales que establecen las leyes, se analizan las distintas alternativas, así como el seguimiento en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de acuerdo al calendario fiscal.

- Compleja: considera todos los elementos de la planificación simple, y adicionalmente analiza las operaciones de la empresa, orientando hacia la optimización de las transacciones económicas y financiera, procurando mejorar en forma constante las cuentas del balance general y del estado de resultado, para el corto, mediano y largo plazo.

Por su propósito: viene dado por la intensión del contribuyente, del comportamiento frente a sus obligaciones tributarias. Se divide en:

- Positiva: el sujeto pasivo procura pagar todos los tributos a los cuales se encuentra sometido. Procura la optimización de las operaciones, con la constante medición del riesgo, buscando detectar de manera oportuna las posibles amenazas y la formulación de las medidas necesarias para contrarrestarlas.

- Negativa: no es conveniente ya que procura la evasión y elusión, ocultando documentos y omitiendo transacciones en los estados financieros.

Por su dirección: esta clasificación viene dada hacia quien va dirigida la planificación tributaria, bien sea a una persona natural, a una persona jurídica o una sociedad de persona, pudiéndose tratar de una compañía anónima, cooperativa, pequeña empresa, firma unipersonal, ya que el sistema tributario ofrece diferentes

[107] SÁNCHEZ S. (2012). *Propuesta de un diseño de planificación tributaria caso especifico: Empresa Uniparts, C.A.,* trabajo de grado de especialización publicada. Universidad centroccidental Lisandro Alvarado, Barquisimeto, Venezuela. p. 31; 32.

> tratamientos por tipos de contribuyentes, por tales razones cada persona requiere de una planificación distinta, inclusive dentro de una misma actividad, consecuencia propia de cada una de las particularidades propias de cada individuo o ente.

Analizando lo expuesto *supra* nos muestra una visión general de los tipos de planificación que se pueden ejecutar en una empresa, teniendo en consideración aspectos como tiempo, si ya está constituida o no; si está operando la empresa, si es una empresa pequeña o grande, como también para mejorar procesos tributarios. Adicionalmente, permite ser tomado en cuenta como una herramienta preventiva a los diversos riesgos en que pueda estar expuesta en un momento determinado, y por consiguiente al ser ejecutada la planificación nos orienta a un seguimiento y control de los procesos, a su vez incentivando a una mejora continua en el tiempo real con respecto a las funciones especificas y políticas tributarias establecidas.

GESTIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE DE CARGA PESADA Y MERCANCÍAS EN EL TERRITORIO NACIONAL

Desde la perspectiva más general, tomando en consideración la definición y marco teórico de planificación tributaria relacionado con gestión tributaria; así como también, todo lo concerniente al impuesto al valor agregado, en otras palabras, la gestión tributaria es la administración del tributo en una organización la cual consiste en gestionar acciones de cumplimiento y control de las obligaciones tributarias tomando en consideración la normativa vigente que la regula, los tiempos para su cumplimiento y procesos para asegurar su eficiencia; con el fin de lograr los objetivos planteados con respecto a su planificación.

La gestión tributaria puede ser evaluada y controlada para optimizar sus procesos, elementos y etapas que inciden en su desempeño; tomando en cuenta indicadores de gestión tributaria para poder medir su cumplimiento en

relación a los deberes formales y materiales a la cual el sujeto pasivo del tributo está obligado.

Dentro de este marco, conviene destacar la gestión tributaria de la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A., de la presente investigación, es decir, enfocando la gestión tributaria que es empleada en la misma con respecto, a materia de impuesto al valor agregado.

Cumplimiento de los Deberes Tributarios

Con respecto, a las obligaciones tributarias la cual se encuentra obligado la empresa caso estudio Transporte Milenio C.A en cuanto a materia de impuesto al valor agregado se refiere se tiene:

Ahora bien, los deberes formales en relación al IVA y como agente de retención en necesario destacar que siendo la empresa objeto de estudio un sujeto pasivo especial y una entidad de prestación de servicios de transporte terrestre de mercancía, entre sus principales obligaciones tributarias relacionadas a la gestión del tributo se mencionan a continuación:

- Se encuentra inscrito en el registro de contribuyente, siendo este el registro único de información fiscal (RIF). Según Providencia Administrativa N° SNAT/2013/0048. Publicada en Gaceta Oficial N° 40.214, del 25 de julio del 2013. El RIF es un registro único y personal de carácter personal y de uso obligatorio en cualquier documento que elabore el sujeto pasivo.

Dicha providencia establece, que todas las acciones que el contribuyente inscrito en el RIF haga con otros contribuyentes o cualquier ente, como también ante la administración tributaria y que estas negociaciones generen cualquier documento jurídico, solicitud, tramite entre otros requerimientos o actuaciones, deberá hacer visible y notorio el RIF en dicho documento que emita en contribuye debidamente inscrito.

En efecto, en el artículo 11 de la citada providencia nos establece que los sujetos inscritos en el Registro Único de Información Fiscal (RIF)[108] Tendrán la obligación de:

a) Presentar el comprobante de registro único de información fiscal (RIF) cuando le fuere requerido por un funcionario del servicio nacional integrado de la administración tributaria (SENIAT).

b) Exhibir el comprobante de registro único de información fiscal (RIF) en lugar visible de sus oficinas, sucursales o establecimientos.

c) Reflejar el registro único de información fiscal (RIF) en las facturas y demás documentos o contratos que expidan o suscriban.

d) Indicar el número de registro único de información fiscal (RIF) en las solicitudes o documentos que dirijan a los organismos oficiales de la república bolivariana de Venezuela.

e) Reflejar el número de registro único de información fiscal (RIF) en los libros de contabilidad y demás libros auxiliares exigidos por las normas tributarias.

f) Colocar en las etiquetas y empaques, el número de registro único de información fiscal (RIF) del fabricante o importador.

g) Indicar el número de registro único de información fiscal (RIF) en los anuncios de publicidad en cine, televisión, periódicos, folletos, volantes, vallas e internet.

h) Reflejar el registro único de información fiscal (RIF) y otros datos del registro, en todos los demás casos que determine el servicio nacional integrado de la administración aduanera y tributaria (SENIAT).

- Emitir facturas, notas de crédito, notas de débitos, ordenes de entrega o guías de despacho por cada operación que realicen siguiendo los lineamientos previstos en la providencia administrativa N°/ SNAT/ 2011/00071, Gaceta Oficial N° 39.795, de fecha 8 de noviembre de 2011.

[108] SENIAT (2013). Providencia administrativa N° SNAT/2013/0048. Regula el registro único de información fiscal. Publicada en gaceta oficial N° 40.214, del 25 de julio del 2013. Articulo 11.

Con respecto, a las órdenes de entrega o guías de despacho es un documento que se emite para respaldar el traslado de la mercancía o bienes muebles que no constituye parte del inventario de la empresa ni forma parte de la venta. En el artículo 55 de la ley de impuesto al valor agregado.

- Llevar un libro auxiliar de compra y ventas, según lo establece el reglamento de la ley del IVA artículo 75 al 78.

- Abrir cuentas especiales y registrar contablemente todas sus operaciones.

- Llevar un retraso en el registro de las operaciones contables de los libros legales según el código de comercio del libro mayor y diario no mayor de un mes, el tiempo de retraso es establecido por el código orgánico tributario articulo 102 numeral 5.

- Emitir un comprobante por cada retención de IVA, siempre y cuando se trate de un contribuyente calificado como sujeto pasivo especial, según providencia administrativa N° SNAT/2015/0049, Gaceta Oficial N° 37.320 de 14 de julio del 2015.

- Cumplir con la providencia administrativa Nº SNAT/2009/0104, publicada en Gaceta Oficial Nº 39.296, de fecha 30 de octubre 2009. Que establece, el deber de presentación electrónica de las declaraciones del impuesto al valor agregado por su condición de persona jurídica.

- Comparecer ante la administración tributaria en la oportunidad en la cual sea requerido por esta, según lo establece el código orgánico tributario.

- Mantener en sus archivos hasta que la obligación tributaria no esté prescrita, los libros, declaraciones y demás documentos vinculados con el hecho imponible, según lo señalado en el código orgánico tributario.

- Coadyuvar con la administración tributaria en los procedimientos de fiscalización y verificación que se lleven a cabo en las oficinas de este o en el domicilio del contribuyente. Según lo tipifica el código orgánico tributario.

- Por ser agente de retención calificado por la administración tributaria la cual fue notificado el 06/12/2010 según la resolución SNAT/INTI/GRTI/RLA/CERA-2010(E)-418; se encuentra obligado a cumplir lo establecido en la providencia administrativa Nº SNAT/2015/0049; la cual indica el procedimiento a seguir con respecto al enteramiento del impuesto retenido según lo establecido por la norma antes señalada;

- Por consiguiente, está obligado a retener el IVA ya sea de un 75% ó 100% del monto del tributo según la consulta efectuada al portal fiscal www.seniat.gob.ve del SENIAT o de acuerdo a los casos que establece la providencia Nº SNAT/ 2015/0049. Por consiguiente, deberá guiarse mediante un calendario emitido cada año para sujetos pasivos especiales, que le indica en qué fecha deberá pagar las retenciones de IVA efectuadas y el pago de la declaración definitiva del impuesto al valor agregado.

La teoría anteriormente comentada sirve de base para la siguiente operacionaización de la variable derivada del objetivo de este capítulo:

Cuadro Nº 01:

Operacionalización de Variables

VARIABLE	DIMENSIONES	INDICADORES	ÍTEMS
GESTIÓN TRIBUTARIA EN CUANTO AL IVA.	**Elementos del Plan de Gestión:**	Formulación de estrategias	1
		Ejecución	2
		Evaluación	3,4
	Planificación Tributaria:	**Etapas de la planificación tributaria:**	
		Recopilación de antecedentes.	5
		Ordenamiento y clasificación de los datos.	6
		Análisis de los datos.	6
		Diseño de los posibles planes.	7
		Evaluación de los planes alternativos.	7
		Comparación de los planes.	8
		Estimación de las probabilidades de éxito de los planes.	9
		Elección del mejor plan.	10
		Comprobación del plan elegido.	11
		Proposición al solicitante del mejor plan.	12
		Supervisión del plan elegido.	13
		Riesgos Tributarios:	
		Riesgo objetivo.	14
		Riesgo subjetivo.	15
		Elementos de la planificación Tributaria:	
		El sujeto; El objeto; La finalidad; El proceso; El procedimiento; y Los instrumentos.	16
		Principios de la planificación tributaria:	
		Necesidad, legalidad, oportunidad, globalidad, utilidad, realidad, materialidad, singularidad, seguridad, integridad, temporalidad, Interdisciplinariedad.	17
		Clasificación de la planificación Tributaria:	
		Por su tiempo.	18
		Por su tipo.	19
		Por su dirección.	20
	Gestión del Impuesto al Valor Agregado:	**Cumplimiento de la obligación tributaria:**	
		RIF.	21
		Facturas, Notas de crédito y debito, Guías de despacho, Comprobante de Retención de IVA.	22 23
		Libro de compra, Libro de venta.	24, 25

Fuente: Noguera. A. (2015).

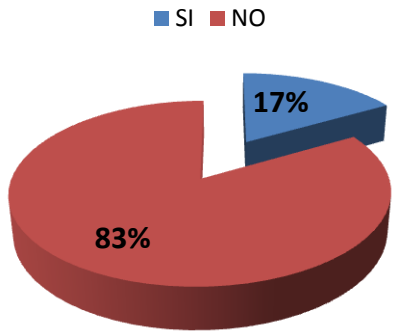
A continuación, tomando en consideración los indicadores creados en el cuadro de operacionalización de la variable, fueron enfocados en un instrumento de recolección de datos denominado cuestionario, por consiguiente, fue elaborado con 36 preguntas, la cual fue aplicado en la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A, a los trabajadores participantes y relacionados con la gestión tributaria. Debe señalarse, que antes de su respectiva aplicación el instrumento fue debidamente validado por un experto en materia tributaria y un experto en metodología. Por consiguiente la aplicación del instrumento tiene como finalidad obtener información relevante, real y significativa, con respecto a la gestión tributaria y el control interno de la gestión tributaria en la empresa caso de estudio, específicamente en materia de impuesto al valor agregado.

Cabe considerar, por otra parte, tomando como base las respuestas emitidas por el personal relacionado en la gestión tributaria, en el presente capitulo se va analizar y desarrollar los resultados obtenidos del instrumento aplicado, en relación a la planificación tributaria y gestión del tributo.

A continuación se presenta el análisis e interpretación de los de los hallazgos obtenidos:

Ítem 1. ¿La junta directiva de Transporte Milenio, C.A., ha formulado estrategias con respecto al cumplimiento de los deberes formales y materiales en materia de impuesto al valor agregado?

Gráfico Nº 1

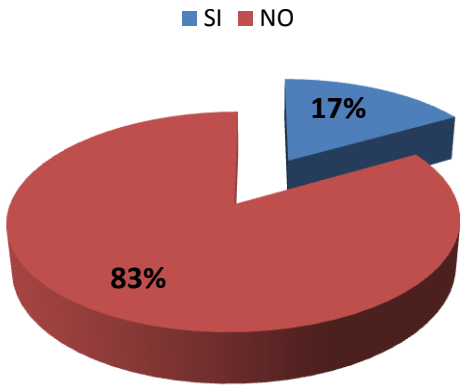


Fuente: Noguera, A. (2015).

Con respecto, al resultado obtenido en el gráfico *supra se* evidencia que un 83% de la población a la cual se le aplicó el instrumento su respuesta fue negativa mientras; que el otro 17% de la respectiva población su respuesta fue positiva, dando como hallazgo en la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A., que presenta como debilidad, la formulación de estrategias con respecto al cumplimiento de los deberes formales del IVA; la cual genera una debilidad significativa en la planificación tributaria de la empresa. Ya que se muestra como debilidad relevante que la empresa no formule estrategias tributarias en materia de IVA, con la finalidad de analizar las debilidades y fortalezas en que se pueda ver afectada, por consiguiente el no realiza un aprovechamiento eficaz de las oportunidades o beneficios fiscales en que se pueda beneficiar el contribuyente, y a su vez combatir las debilidades que se encuentra expuesto ya sea por factores internos o externo mediante un estudio previo de la organización con respecto a materia de IVA.

Ítem 2. ¿Usted considera que Transporte Milenio C.A., ejecutan las estrategias formuladas por la junta directiva con respecto al cumplimiento de los deberes formales y materiales en materia de impuesto al valor agregado?

Gráfico Nº 2

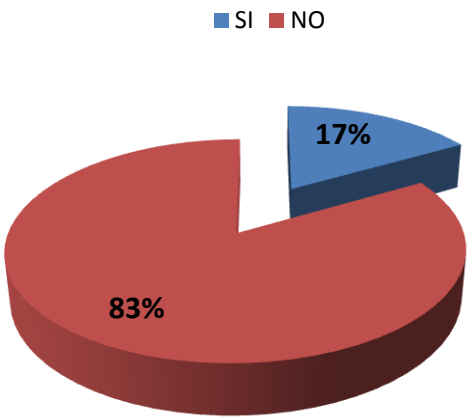


Fuente: Noguera, A. (2015).

Tomando en consideración, y analizando la respuesta de mayor porcentaje, la cual fue negativa y se encuentra representada por un 83% de la población encuestada; dicha población manifiesta que la empresa posee un grado de debilidad elevado en relación a la ejecución de estrategias con respecto al cumplimiento de los deberes formales y materiales en materia de impuesto al valor agregado, es por ello, que al no ejecutar las estrategias debidamente formuladas muestra signos de deficiencia en relación a la fijación de metas y políticas en beneficio organizacional y por consiguientes, un monitoreo y control deficiente de las mismas dentro de la organización.

Ítem 3. ¿La empresa Transporte Milenio C.A., evalúan las estrategias formuladas por la junta directiva con respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias en materia de IVA?

Gráfico Nº 3

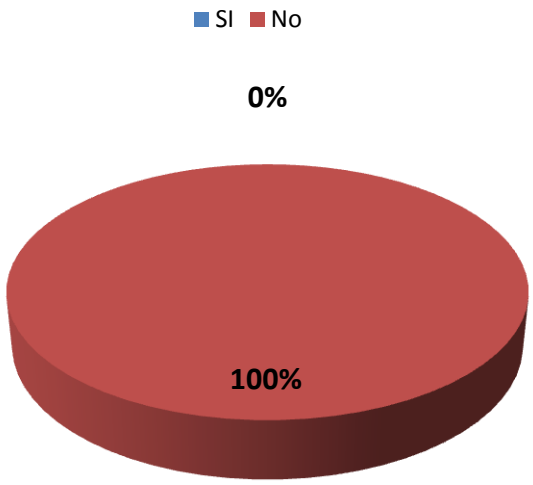


Fuente: Noguera, A. (2015).

En relación a lo que manifiesta claramente el gráfico *supra*, evidencia un hallazgo significativo con respecto a la evaluación de las estrategias formuladas en la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A., es decir; que no se está empleando eficientemente una evaluación con respecto a las estrategias formuladas por la junta directiva de la empresa, generando que no se logren los objetivos y metas evidentemente planteados, como consecuencia se desarrollaría por deficiencia en la evaluación debilidad en el proceso de investigación y corrección a tiempo real de las desviaciones a la cual pudiese estar expuesto, en efecto, impide una mejora continua del proceso y genera deficiencia del plan de gestión establecido. En atención a lo planteado, es evidente la indiferencia por parte de la junta directiva en establecer un plan estratégico, tomando en cuenta, que pudiese ser por desconocimiento de los beneficios que le generaría.

Ítem 4. ¿Según usted, Transporte Milenio C.A., Realiza acciones correctivas para mejorar la posición estratégica de la empresa con respecto a las obligaciones de IVA?

Gráfico Nº 4

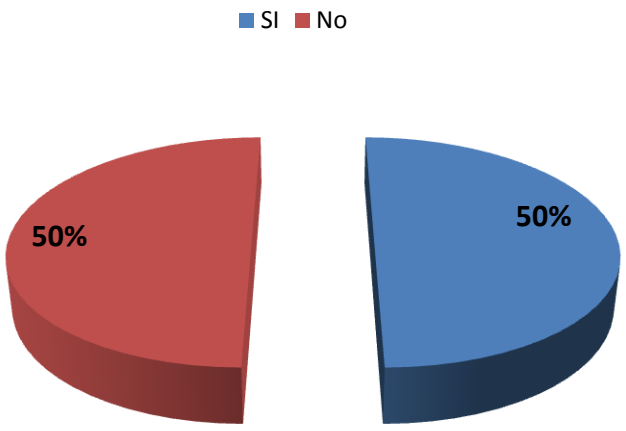


Fuente: Noguera, A. (2015).

Dentro de este marco, se detecto un hallazgo significativo como resultado de la encuesta aplicada al personal que interviene en el proceso tributario en la organización, la cual arrojo un 100% negativo en lo que respecta a las acciones de corrección con relación a las estrategias establecidas en materia de obligaciones de IVA; por consiguiente, se evidencia que la junta directiva de la empresa está haciendo caso omiso a las desviaciones u omisiones que se puedan estar presentado con respecto a las estrategias formuladas, en efecto, exponiendo a la empresa a riesgos o contingencias por deficiencia en la evaluación y corrección de las estrategias planteadas.

Ítem 5. ¿Según usted, la junta directiva realiza la planificación tributaria tomando en consideración antecedentes tributarios en materia de IVA?

Gráfico Nº 5

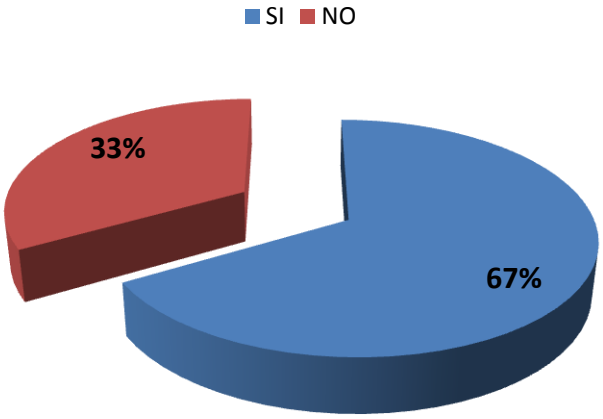


Fuente: Noguera, A. (2015).

Con respecto, al análisis de la respuesta del ítem número cinco emitida por el personal de la empresa que labora en el proceso tributario, se reveló un resultado ambiguo es decir; se refleja que un 50% de la población dice que si, mientras que el otro 50% manifiesta que no como respuesta, considerando que es confuso dicho resultado la cual arrojo que la junta directiva con respecto a que si toma en atención antecedentes tributarios para la elaboración de la planificación tributaria en la empresa es decir, si con base a su historial ente el SENIAT con respecto a sanciones, fiscalizaciones, clausura, cumplimiento de requerimientos de la administración tributaria, entre otras; en la empresa evalúan y prevén futuras sanciones por incumplimiento de deberes formales y materiales.

Ítem 6. ¿Transporte Milenio C.A., al elaborar la planificación tributaria ordenan, clasifican y analizan efectivamente los datos tributarios en materia de IVA?

Gráfico Nº 6



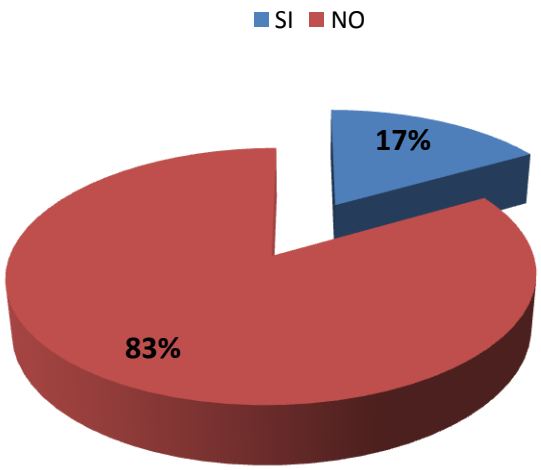
Fuente: Noguera, A. (2015).

Debe señalarse, que un 67% de la población a la que se le aplico el respectivo instrumento considero que sí en la empresa ordenan, clasifican y analizan la información tributaria en materia de IVA previo a elaborar su planificación; mientras que un 33% de la población manifestó en su respuesta que no se aplicaba. Por consiguiente se muestra una fortaleza positiva en beneficio de la empresa ya que la mayoría de los participantes del proceso tributario afirman que en la organización toman en cuenta una evaluación minuciosa de la información o datos tributarios en materia de IVA; entre estos datos se pueden mencionar; el calendario de contribuyente especiales a la cual está sujeto por ser agente de retención calificado por la administración tributaria, actualización de formato TXT, coordina a tiempo con los proveedores y clientes para que los documentos fiscales recibidos y emitidos cumplan con lo exigido ante el SENIAT, con la finalidad de elaborar una planificación eficiente. Sin embargo, se muestra un porcentaje de

debilidad que deberá ser tomada en consideración por la junta directiva actuando con acciones de evaluación y corrección para mejorar el proceso.

Ítem 7. ¿Transporte Milenio C.A., diseña y evalúa los planes tributarios alternativos con respecto al cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA?

Gráfico Nº 7

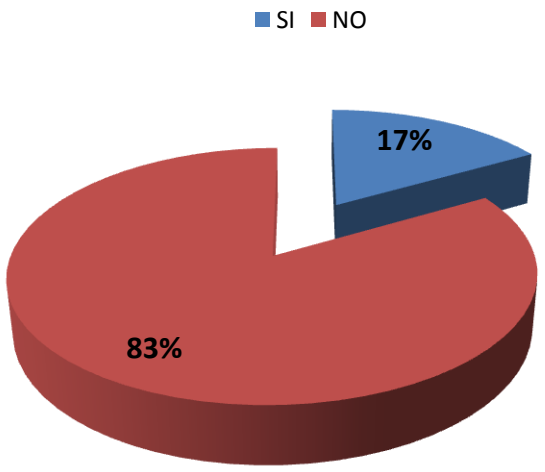


Fuente: Noguera, A. (2015).

Ahora bien, con respecto al resultado del ítem siete manifiesta la población como respuesta un 83% negativo, es decir; que se evidencia una debilidad en relación al diseño y evaluación de los planes alternativos en materia de cumplimiento de obligaciones de IVA; como consecuencia, obteniendo una falta de evaluación y actualización de procesos de acuerdo a la normativa tributaria vigente, exponiendo a la empresa a posibles sanciones por falta de actualización o evaluación del plan tributario empleado. Sin embargo, se presenta un 17% que está conformado por la población que afirmo la pregunta, aunando a ello, representándose como un resultado porcentual impreciso.

Ítem 8. ¿Según usted, Transporte Milenio C.A., comparan los planes tributarios alternativos con respecto al cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA con la finalidad de seleccionar el más optimo en relación a sus objetivos?

Gráfico Nº 8



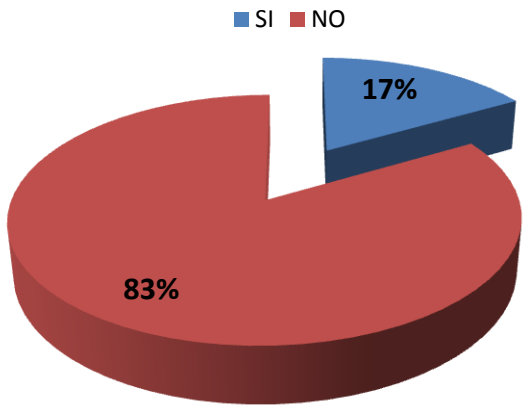
Fuente: Noguera, A. (2015).

Según la respuesta emitida por el personal relacionado en el proceso tributario, han declarado que la junta directiva de la empresa no toma en consideración planes tributarios alternativos en materia de cumplimiento de deberes formales y materiales con un 83% de negativa a la pregunta debidamente planteada al respecto, es decir; que presenta una debilidad relacionada con el análisis evaluación y establecimiento de objetivos por consiguiente presentan un desinterés o desconocimiento en relación a la selección de un plan optimo que permita un mejor control y gestión del tributo y a su vez una proyección tributaria y reducción de la presión fiscal por parte del contribuyente ya que el mismo recibiría información real y oportuna.

Sin embargo, es necesario acotar que parte de la población a la cual se le aplico el instrumento manifestó en un 17% una respuesta positiva, es por ello, que se demuestra que dicha población tiene desconocimiento sobre la pregunta que se le efectuó en el cuestionario la cual fue declarado espontáneamente por los mismos.

Ítem 9. ¿Usted considera, que la junta directiva estima las probabilidades de éxito del plan tributario seleccionado, con respecto al cumplimiento de las obligaciones en materia de impuesto al valor agregado?

Gráfico Nº 9



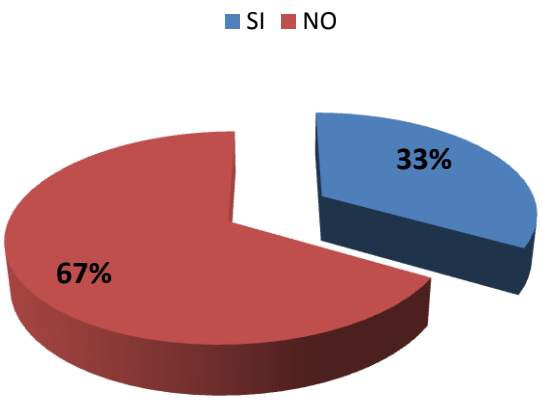
Fuente: Noguera, A. (2015).

Es importante esclarecer que un 83% de la población dio una respuesta negativa, mientras que un 17% respondió de forma positiva a la pregunta; es por ello, que se evidencia una debilidad en la empresa concerniente a que la entidad no toma en consideración al elaborar un plan tributario en materia de IVA el éxito del mismo, la cual para ello requiere que la planificación tributaria tenga bien establecidos los objetivos que desea lograr y los métodos y

procesos que se van a realizar para alcanzar el éxito de los objetivos; sin duda, es importante el realizar una planificación tributaria eficiente con bases de cumplimiento legal y estimando los riesgos y desviaciones que se pueda estar sujeto, sea por factores externos o internos; de esta manera al identificar las amenazas y debilidades por incumplimiento de las obligaciones en materia de IVA, a la cual se pueda estar expuesto, permite evaluar a tiempo y proveer, ejercer acciones de corrección y solucionar para evitar sanciones.

Ítem 10. ¿Cree usted, que la junta directiva en la empresa de Transporte Milenio C.A., elige el mejor plan tributario en cuanto al cumplimiento de los deberes del IVA?

Gráfico Nº 10



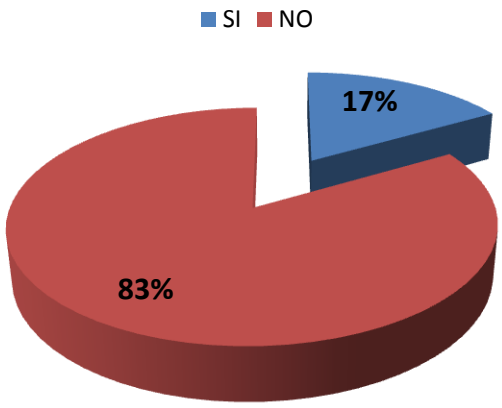
Fuente: Noguera, A. (2015).

Analizando porcentualmente las respuestas emitidas por los trabajadores de la empresa, con un 67% negativo, quiere decir que la junta directiva no toma decisiones enfocada en relación a la elección del mejor plan tributario en cuanto al cumplimiento de los deberes del impuesto al valor agregado, en consecuencia un 33% afirman la pregunta, es por ello, que se llega a la conclusión de que la empresa caso de estudio está presentando

deficiencia en su planificación tributaria y por ende se está ejerciendo una gestión tributaria con cierto margen de deficiencia ya que la planificación a la cual se basa su gestión es considerada por sus trabajadores que presenta debilidades con respecto al cumplimiento de las obligaciones a la cual se encuentra sujeto en materia de IVA. Por consiguiente es recomendable buscar expertos en la materia o asesoramiento externo constante para evaluar, analizar, corregir y mejorar cualquier riesgo o amenaza, que afecte negativamente la gestión del tributo.

Ítem 11. ¿Transporte Milenio C.A., comprueba si el plan tributario en cuanto al cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA es eficiente en cuanto a los requerimientos de la empresa?

Gráfico Nº 11



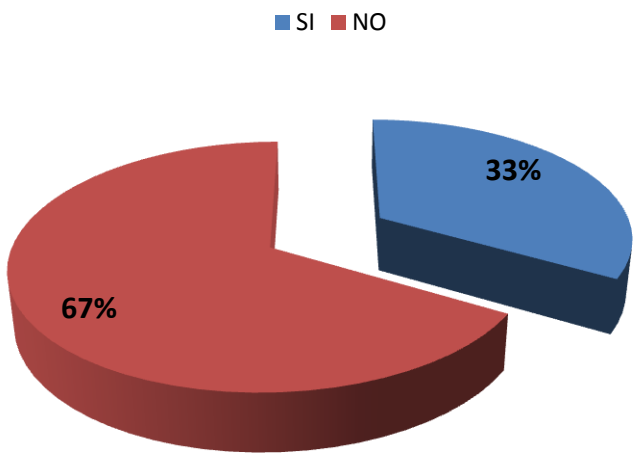
Fuente: Noguera, A. (2015).

Con un 83% de respuesta de la población, dijeron que la empresa no comprueba si el plan tributario en cuanto al cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA, continuando con la idea, un 17% respondió que sí, generando esta respuesta dudas ya que la mayoría de la población había manifestado su negativa a la pregunta suministrada en el cuestionario. Por consiguiente la empresa al no comprobar si el plan está cumpliendo con lo

planteado se revela una debilidad significativa en el seguimiento y control de la planificación, la cual la ausencia de control podría generar falta de cumplimiento legal y de los procesos establecidos, evitando el logro de los objetivos y el éxito del mismo.

Ítem 12. ¿La junta directiva de la empresa Transporte Milenio C.A., acepta ofrecimientos o propuestas para la selección del mejor plan tributario en materia de obligaciones de IVA?

Gráfico Nº 12



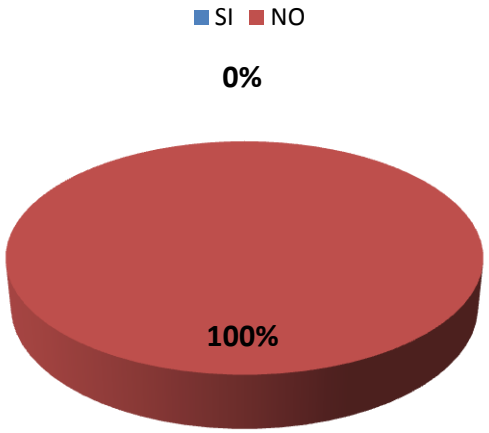
Fuente: Noguera, A. (2015).

Analizando el gráfico se evidencia notablemente que un 67% de los trabajadores seleccionados para la aplicación del cuestionario, respondieron que la junta directiva no acepta ofrecimientos o propuestas para la selección del mejor plan tributario en materia de IVA específicamente en el cumplimiento de las obligaciones, aunando a ello, se evidencia como debilidad que él no aceptar propuestas se están limitando a la mejora continua de la planificación y procesos, así como también el escoger un plan acorde a las exigencias fiscales a la cual se encuentra obligado. Debe señalarse, que un 33% de la población respondieron que SI se aplica,

asociando a ello, es relevante señalar que como pocos participantes del proceso tributario dieron respuesta positiva, se puede concluir que la empresa caso de estudio, presenta debilidad significativa con respecto, al no aceptar propuestas que puedan permitir a la empresa el evitar contingencias y riesgos.

Ítem 13. ¿Se hace supervisión a los procesos del plan tributario elegido, para corroborar su eficiencia con respecto al cumplimiento de los deberes formales y materiales en materia de IVA?

Gráfico Nº13



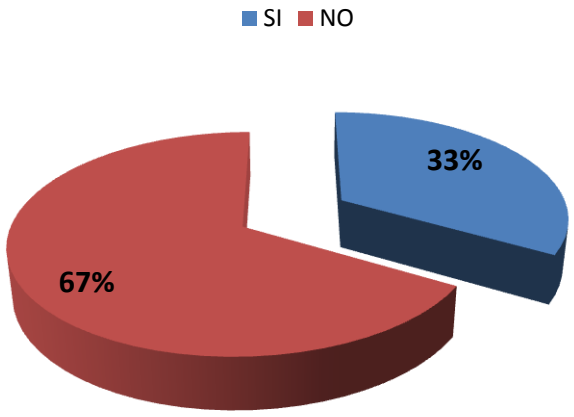
Fuente: Noguera, A. (2015).

Analizando porcentualmente las respuestas emitidas por los trabajadores de la empresa, con un 100% negativo a la pregunta, se evidencia claramente que en la empresa Transporte Milenio C.A., no hacen supervisión a los procesos del plan tributario elegido, por consiguiente se presenta un hallazgo significativo revelando una deficiencia en el control interno de la empresa; la cual la falta de supervisión y seguimiento de los

procesos tributarios en materia de cumplimiento de las obligaciones de IVA, pudieran generar errores u omisiones sin detectar; el procesar y emitir información con deficiencias, el omitir procesos importantes entre otros, y por ende estar expuesto a sanciones que puedan generar un impacto económico en la organización.

Ítem 14. ¿Usted considera, que la empresa Transporte Milenio C.A., ha estimado y analizado los riesgos objetivos, por el incumplimiento de los deberes tributarios en materia de IVA ante el SENIAT?

Gráfico Nº 14



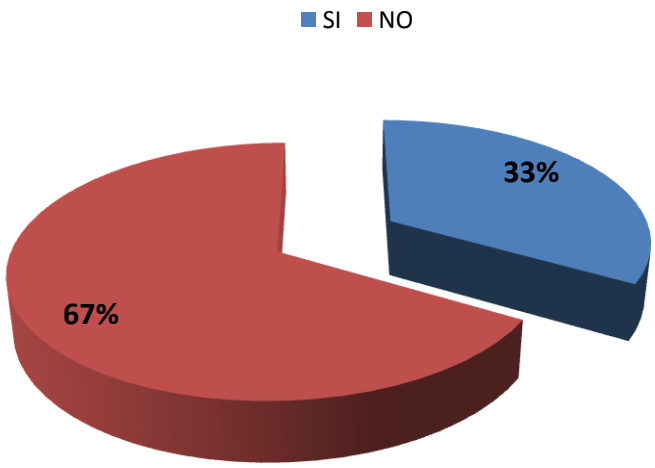
Fuente: Noguera, A. (2015).

Analizando lo expuesto *supra* se evidencia notablemente que un 67% de los trabajadores seleccionados para la aplicación del instrumento, respondieron que la empresa no estiman ni analizan los riesgos objetivos a la cual se encuentran expuestos, por consiguiente la otra parte de la población conformada por un 33% respondieron que sí. Por esto, se evidencia notablemente que en la empresa no valoran el grado de contingencia del daño patrimonial a la cual pudieran estar exponiéndose por incumplimiento

de obligaciones al ser sujeto pasivo del impuesto al valor agregado y agente de retención.

Ítem 15. ¿Según usted, la empresa Transporte Milenio C.A., efectúa el análisis de los riesgos subjetivos, tomando como base la gestión tributaria en materia de obligaciones de IVA?

Gráfico Nº 15

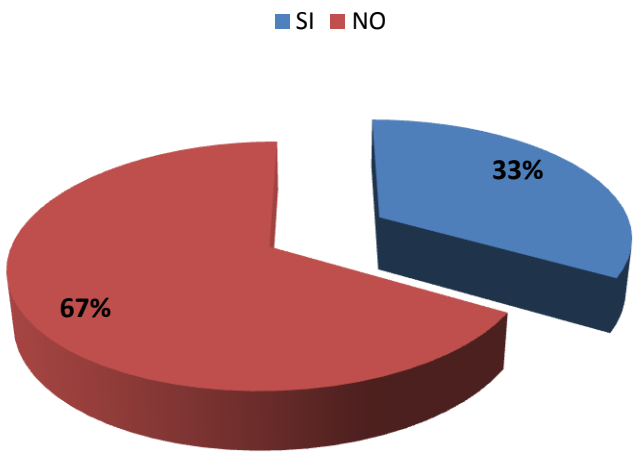


Fuente: Noguera, A. (2015).

Analizando lo expuesto en el gráfico Nº15, se evidencia notablemente que un 67% de los trabajadores seleccionados para la aplicación del instrumento, respondieron que la empresa no efectúan análisis concerniente a los riesgos subjetivos en materia de IVA, la cual un 33% respondieron que sí. Analizando las respuestas negativas que es el porcentaje más alto, se evidencia que la empresa no estima ni analizan los diversos riesgos subjetivos a la cual pueden estar expuestos, tomando decisiones no acertadas por desconocimiento del mismo y arriesgando a la entidad a daños patrimoniales por contingencias que se puedan genera, como consecuencia imposibilite el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Ítem 16. ¿Según usted, la empresa Transporte Milenio C.A., toma en cuenta todos los elementos (El sujeto; El objeto; La finalidad; El proceso; El procedimiento; y Los instrumentos) de la planificación tributaria para su elaboración?

Gráfico Nº 16

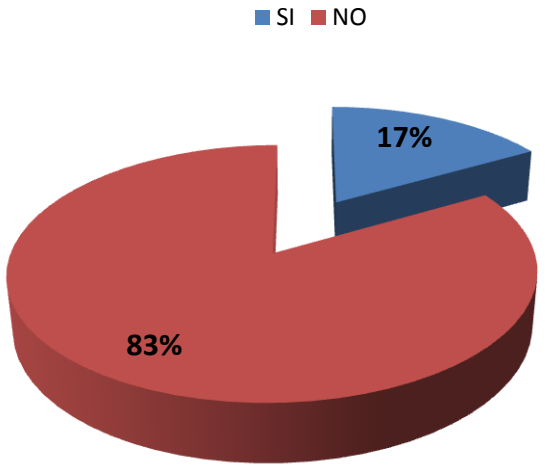


Fuente: Noguera, A. (2015).

Debe señalarse, que un 67% de la población a la que se le aplico el respectivo instrumento opinó que en la empresa no toman en cuenta los elementos de la planificación tributaria en materia de IVA previo a elaborar su planificación; mientras que un 33% de la población manifestó en su respuesta que si se aplicaba. Es decir, que la tendencia de la empresa es no tomar en consideración una evaluación previa con una metodología de auditoría tributaria para determinar cuáles son las debilidades y fortalezas que se deberán tener en cuenta para su planificación. Aunando a ello, ejercer una gestión tributaria eficiente y apegada a la normativa legal vigente en materia de IVA.

Ítem 17. ¿La junta directiva de Transporte Milenio C.A., ha tomado en consideración para la elaboración de la planificación en materia de obligaciones de IVA los principios de la planificación tributaria (Necesidad, legalidad, oportunidad, globalidad, utilidad, realidad, materialidad, singularidad, seguridad, integridad, temporalidad, Interdisciplinariedad)?

Gráfico Nº 17

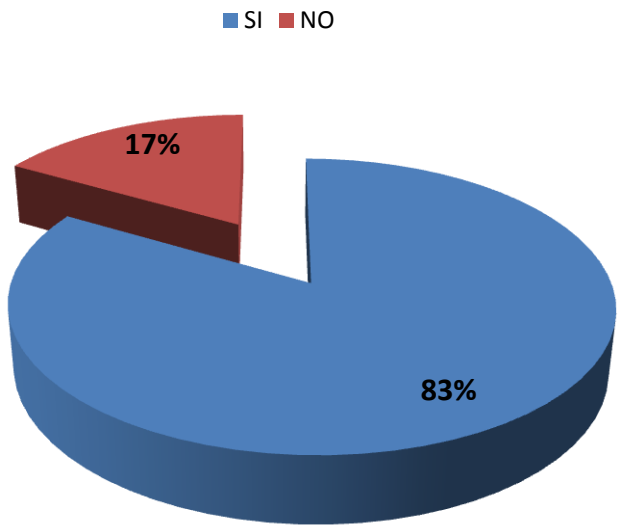


Fuente: Noguera, A. (2015).

Con un 83% de respuesta de la población, manifestaron que la empresa no ha tomado en consideración para la elaboración de la planificación en materia de obligaciones de IVA los principios de la planificación tributaria tales como Necesidad, legalidad, oportunidad, globalidad, utilidad, realidad, materialidad, singularidad, seguridad, integridad, temporalidad, Interdisciplinariedad. Continuando con la idea, un 17% respondió que sí se considera dichos principios para la elaboración de su planificación. Por consiguiente, la ausencia de estos principios en una planificación tributaria genera un desenfoque de lo que se busca alcanzar en beneficio de la empresa generando expectativas de riesgo y deficiencia en su gestión.

Ítem 18. ¿Usted considera que la planificación tributaria en la empresa Transporte Milenio C.A., toma en cuenta el factor tiempo para su elaboración?

Gráfico Nº 18

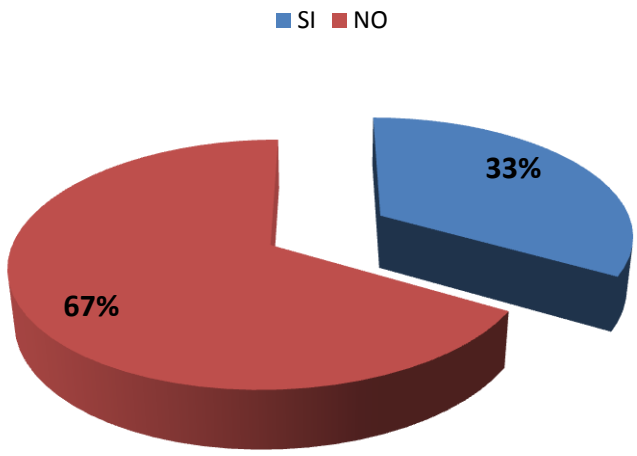


Fuente: Noguera, A. (2015).

Con respecto, a un 83% de respuesta de la población manifestaron que la empresa si toma en cuenta el factor tiempo para la elaboración de su planificación, con relación a lo planteado es importante señalar que cuando se refiere al tiempo es decir, se trata es de una planificación tributaria de acuerdo a su clasificación, la cual se identifica por ser operativa ya que la empresa está constituida y busca es mejorar procesos y controles tributarios; para evitar posible errores que generen consecuencias ante la administración tributaria. Mientras que un porcentaje menor representado por el 17% manifestaron lo contrario.

Ítem 19. ¿Usted considera que en el proceso de realización de la planificación tributaria en la empresa Transporte Milenio C.A., consideran el tipo de organización para su elaboración?

Gráfico Nº 19

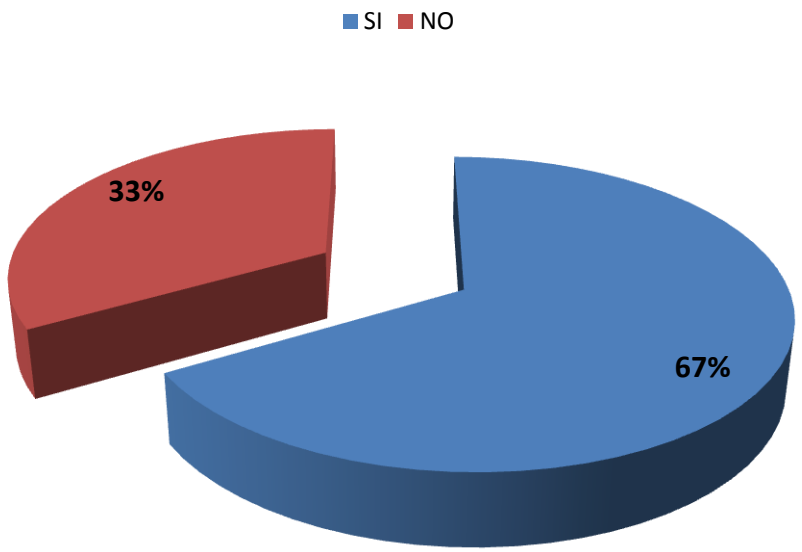


Fuente: Noguera, A. (2015).

Debe señalarse, que un 67% de la población a la que se le aplico el respectivo instrumento manifestó como respuesta que en la empresa en el proceso de realización de la planificación tributaria en materia de IVA no se considera el tipo de organización para su elaboración; mientras que un 33% de la población manifestó en su respuesta que si se aplicaba. Es decir, que al no tomar en cuenta el tipo de organización su planificación no tendría dirección, por consiguiente estaría exponiendo que en la realización de los procesos se efectuaran con debilidades. En lo que respecta al conocimiento del tipo de organización, se debe tener información real de la empresa con respecto a su situación ante el SENIAT, así como también las estrategias empleadas que involucren los beneficios fiscales que establece la ley, la realización de una investigación previa para corroborar cuales son las obligaciones tributaria a la cual se encuentra condicionado.

Ítem 20. ¿La junta directiva de Transporte Milenio C.A., efectúa su planificación tributaria con dirección específica de que la empresa es un contribuyente ordinario del IVA calificado como especial?

Gráfico Nº 20



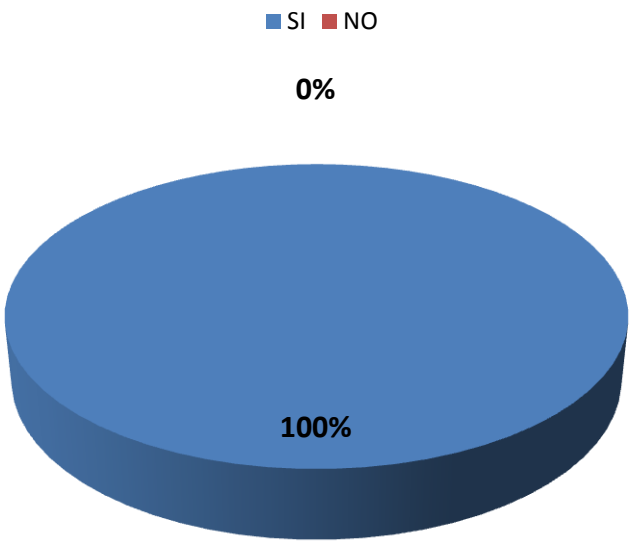
Fuente: Noguera, A. (2015).

Con respecto, al análisis de los datos suministrado en el gráfico *supra*, refleja que un 67% de la población manifestaron que en la empresa la junta directiva de Transporte Milenio C.A., no efectúa su planificación tributaria con dirección específica de que la empresa es un contribuyente ordinario del IVA calificado como especial, es decir; que posee un desconocimiento significativo de las responsabilidades y sanciones que se puede ver involucrado por incumplimiento de sus obligaciones como agente de retención de impuesto al valor agregado y a su vez debilidades en su control interno y en efecto una gestión tributaria con debilidades en la ejecución de

sus decisiones y procesos. Sin embargo, un 33% de la población a la cual se le aplico el cuestionario manifestó que si se efectuaba.

Ítem 21. ¿La dirección de la empresa Transporte Milenio C.A., utiliza el Rif según la normativa vigente ante el SENIAT?

Grafico Nº21

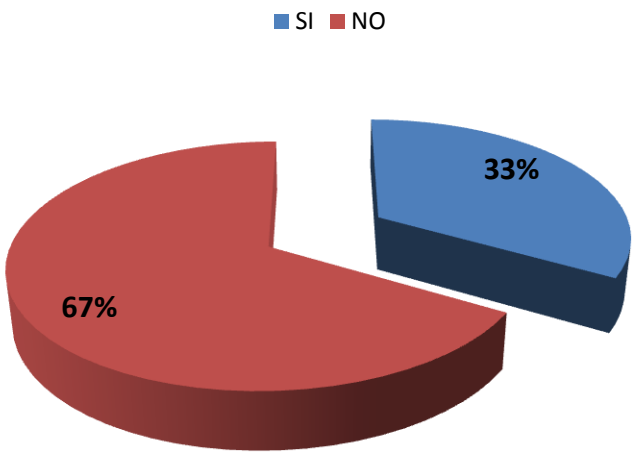


Fuente: Noguera, A. (2015).

Se evidencia notablemente en el gráfico, que la respuesta emitida por los trabajadores participes del proceso tributario de la empresa, manifestaron en un 100% que se emplea efectivamente el registro de información fiscal del contribuyente, de acuerdo a la providencia administrativa N° SNAT/2013/ 0048. Publicada en gaceta oficial N° 40.214, del 25 de julio del 2013. Asociando a ello, se evidencia una fortaleza significativa y notoria que genera una aplicación eficiente de la normativa en la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A., con respecto al RIF.

Ítem 22. ¿Conoce usted, cuáles son las obligaciones tributarias con respecto a (facturas, notas de crédito, notas de debito, guías de despacho, comprobante de retención) en materia de impuesto al valor agregado ante el SENIAT?

Gráfico Nº 22



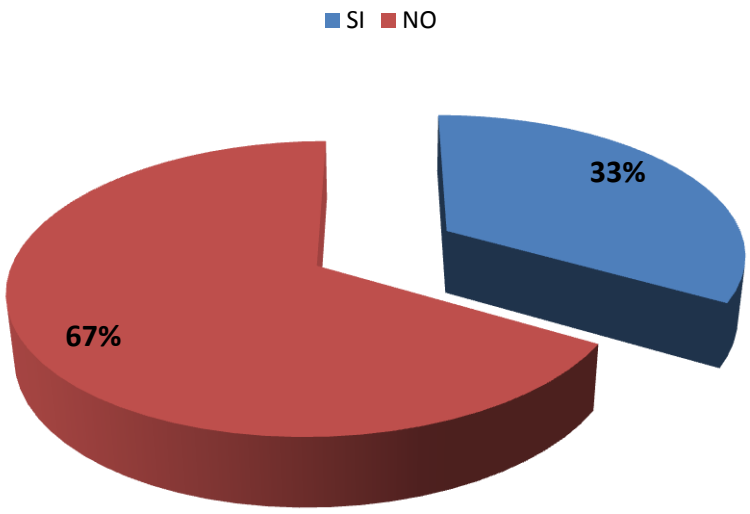
Fuente: Noguera, A. (2015).

Tomando en cuenta lo expuesto en el gráfico *supra,* el cual nos da una respuesta muy importante con respecto al conocimiento que tiene el personal de la empresa, relacionado con el cumplimiento del proceso tributario en materia de impuesto al valor agregado; es decir, revela un porcentaje poco significativo del 33% el cual afirma la pregunta suministrada; sin embargo, del hallazgo significativo el cual es manifestado por el personal que participa en el proceso tributario en la entidad como consecuencia arrojo porcentualmente un 67% como resultado del cuestionario aplicado negando la pregunta; por ello, se evidencia una debilidad muy importante con respecto, al conocimiento que debería poseer el personal en materia de obligaciones de impuesto al valor agregado en relación a notas de crédito, notas de debito, guías de despacho, comprobante de retención, entre otras obligaciones la

cual, se encuentre supeditado por ser sujeto pasivo especial. Atendiendo al marco, la empresa posee un personal poco calificado en lo que corresponde a la administración del tributo.

Ítem 23. ¿Usted considera, que el nivel de cumplimiento de los deberes formales con respecto a (facturas, notas de crédito, notas de debito, guías de despacho, comprobante de retención) emitidos por la empresa Transporte Milenio C.A., ante el SENIAT son efectivos?

Gráfico Nº 23



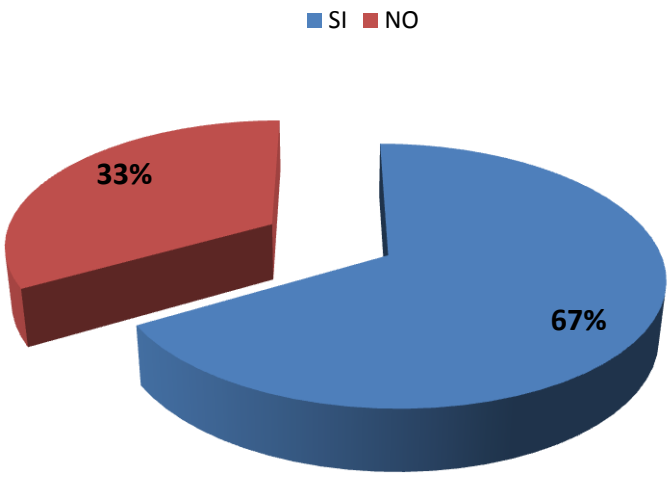
Fuente: Noguera, A. (2015).

Debe señalarse, que un 67% de la población a la que por consiguiente se le aplico el respectivo instrumento manifestó como respuesta que en la empresa se presenta una debilidad significativa con respecto al cumplimiento de los deberes formales y materiales en materia de IVA, por desconocimiento de la normativa tributaria; por esta razón genera debilidades en la gestión tributaria de la entidad, considerándose que el nivel de cumplimiento de obligaciones en materia de impuesto al valor agregado es poco efectivo; ya

que un 33% de la población manifestó en su respuesta que el nivel de cumplimiento en relación a las obligaciones de IVA la cual, se encuentra sujeto es efectivo, es decir, que el personal que representa el 33% si tiene conocimiento significativo y actualizado en materia tributaria específicamente en IVA.

Ítem 24. ¿La empresa Transporte Milenio C.A., procesa adecuadamente la información en los libros contables de compra y venta para ser usados en la declaración de IVA?

Gráfico Nº 24



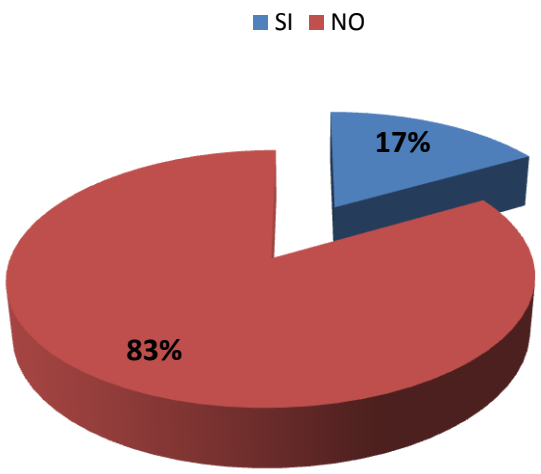
Fuente: Noguera, A. (2015).

Analizando lo expuesto, lo que muestra el gráfico porcentualmente representado en un 67% de la población dieron respuesta positiva a la pregunta, la cual manifiesta una fortaleza en el procesamiento de la información en los libros contables de compra y venta para ser usados posteriormente en la declaración de IVA; sin embargo se evidencia cierto grado de debilidad en relación al procesamiento de la información de los libros tributarios, la cual se ve reflejado con un porcentaje del 33% que corresponde como respuesta de una parte de la población a la que se le

aplico el cuestionario, aunando a ello, dicha población forma parte importante del proceso del registro de la información en materia de impuesto al valor agregado.

Ítem 25. ¿Según usted, califica eficiente la gestión de las responsabilidades asignadas, en cuanto al cumplimiento de los deberes del IVA en los libros de compra y libros de ventas en la empresa Transporte Milenio C.A.,?

Gráfico Nº 25



Fuente: Noguera, A. (2015).

Como consecuencia de un 83% representado por una negativa a la pregunta formulada *supra,* en efecto refleja una debilidad significativa con respecto a la gestión de las responsabilidades asignadas en cuanto al cumplimiento de los deberes del IVA en los libros de compra y venta; es decir; se manifiesta una deficiencia en la gestión del tributo; por consiguiente representado por un 17% de la población, la misma genero respuesta positiva, dando a entender que la empresa caso de estudio cuenta con un porcentaje poco relevante de trabajadores involucrados en el proceso tributario con una gestión eficiente en sus actividades.

Finalmente, con base al análisis de los gráficos que se elaboraron con respecto a las respuestas emitidas por la población seleccionada para la aplicación del instrumento de recolección de datos; sirvió de fuente importante para obtener información significativa en lo que respecta a la planificación y gestión tributaria caso de estudio empresa Transporte Milenio C.A., con la finalidad de indagar minuciosamente y tener un conocimiento previo de la organización y en efecto evaluar la eficiencia y eficacia de la planificación tributaria y la administración del tributo en materia del cumplimiento de las obligaciones tributarias del impuesto al valor agregado; la cual se determino que la empresa carece de una planificación tributaria eficaz revelando con ello una debilidad significativa.

Por consiguiente, se evidencia como consecuencia de una planificación deficiente; que los controles internos a la cual debería estar sujeto la empresa carecen de ellos en efecto, genera una administración del tributo con debilidades ya que se está ejecutando procesos sin ser evaluados ni planificados es decir de manera empírica, aunando a ello se determino que en la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A., no se está efectuando previo a la planificación tributaria una estimación de estrategias, en beneficio de la empresa ni evalúan los riesgos a la cual la empresa pudiera estar expuesta.

En relación con el enfoque, tomando en consideración los diversos hallazgos que se detectaron mediante su evaluación, con base a un estudio previo se sugiere a la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A., un análisis y evaluación minuciosa de sus procesos tributarios en cuanto a cumplimiento de deberes formales y materiales de IVA, la elaboración y ejecución de una planificación tributaria eficiente con estrategias y evaluación continua para detectar a tiempo cualquier deviación u omisión que se esté efectuando, se recomienda ampliamente la auditoria tributaria como mecanismo de prevención y evaluación para instaurar una mejora continua

de los procesos tributarios en materia de cumplimiento del impuesto al valor agregado; con la finalidad de detectar a tiempo cualquier hallazgo significativo sin que transcienda a afectar negativamente la empresa ante la administración tributaria y a su vez evitar riesgos.

CAPITULO III

CONTROL INTERNO EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA EN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE. CASO DE ESTUDIO: TRANSPORTE MILENIO C.A. MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL – ESTADO TÁCHIRA.

Este capítulo se refiere al desarrollo del objetivo específico número tres el cual consiste en Describir la función de control interno en la gestión tributaria en las empresas de transporte; de allí que a continuación mencionaremos lo más significativo en relación a esta materia.

En relación con el enfoque, según Salas K.[109] en su tesis titulada "evaluación del sistema del control interno tributario en materia de los tributos de las telecomunicaciones de la empresa Inter". Continuando la idea, Salas; en su trabajo de investigación determinó como su objetivo primordial "evaluar el sistema de control interno tributario en materia de los tributos de las telecomunicaciones de la empresa Inter"; en efecto, tomando dicha investigación como antecedente, conviene destacar, que aporto a la presente investigación una información muy importante con respecto al control interno y control interno tributario; aportando contenido al marco teórico el cual, referencia que el control interno no solo es una política gerencial, sino que constituye una herramienta de apoyo para la directiva de cualquier empresa, que tenga como finalidad la eficiencia y eficacia en sus procesos; asociado a ello, el control interno tributario es empleado como una herramienta en las empresas para evitar el incumplimiento de las obligaciones tributarias y por ende mantener una situación fiscal consolidada en la organización ante la administración tributaria.

[109] SALAS K.A.(2009). *Evaluación del sistema de control tributario en materia de los tributos de las telecomunicaciones de la empresa Inter.* Trabajo de grado de especialización no publicada. Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado, Barquisimeto, Venezuela.

CONTROL INTERNO.

El control interno es un proceso que es aplicado por los representantes de la organización para poder lograr con efectividad los objetivos y metas planteadas a mediano y largo plazo. Son una serie de operaciones establecidas por la junta directiva para medir el grado de cumplimiento de las funciones y por consiguiente determinar la eficiencia y eficacia de los procesos dentro de la organización.

Es importante la herramienta de control y aplicación de los componentes del control dentro de una empresa ya que permite detectar y resolver a tiempo las omisiones o irregularidades que se puedan generar en los procesos contables administrativos o financieros y por ende permitir una mejor toma de decisiones.

Por consiguiente, el sistema de control interno se encuentra muy relacionado a las acciones y procedimientos de la organización por eso son más efectivos y razonables los resultados de evaluación de los mismos cuando son elaborados dentro de la empresa siendo los controles establecidos como fuente o naturaleza propia de la sociedad mercantil y generando a su vez un sentido de pertenencia de la misma a las personas involucradas en el proceso. Con respecto a control interno el autor Blanco Luna[110] hace referencia lo siguiente:

> El sistema de control interno esta entretejido con las actividades operativas de una entidad, y existe por fundamentales razones de negocios. Los controles internos tienen el mayor grado de efectividad cuando ellos son construidos dentro de la infraestructura de la entidad y son parte de la esencia de la empresa. Ellos deben der *construidos dentro* más bien que c*onstruidos sobre.*

[110] BLANCO, Y. (2012). *Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral*. Colombia. Editorial Kimpres Ltda. año 2012, p. 93.

Ahora bien, según Blanco Luna[111] Los componentes del control interno son cinco que se encuentra interrelacionados y se derivan de la forma como la administración maneja el negocio y están integrados a los procesos administrativos.

- El ambiente de control
- Los procesos de valoración de riesgos de la entidad
- Los sistemas de información y comunicación
- Los procedimientos de control
- La supervisión y el seguimiento de los controles.

Ambiente de Control

Es muy relevante en el manejo de control interno dentro de la organización, es por ello, que permite a la empresa tener un entorno más eficiente y así poder lograr su misión y visión satisfactoriamente; por esto, se puede generar un ambiente con valores éticos y morales e incluso en el caso de un empresa pequeña en vez de tener un manual de ética previamente establecido se puede desarrollar e implantar por medio de los responsables de la organización una visión de cultura ética basada en valores organizacionales y por ende un entorno laboral armonioso e íntegro, en efecto un mejor desempeño laboral y optimación de los procesos y eficiencia en la producción.

Por consiguiente el ambiente de control comprende los siguientes elementos:

- Comunicación y cumplimiento forzoso de la integridad y de los valores éticos. La integridad y los valores éticos son elementos fundamentales en el entorno de control, la cual incide en el comportamiento de los otros componentes.

[111] BLANCO, Y. (2012). *Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral*. Colombia. Editorial Kimpres Ltda. año 2012.

Las acciones gerenciales o ejemplos y su nivel de exigencia influyen en el comportamiento ético y en los valores organizacionales en el personal que labora en la empresa generando estándares éticos de comportamiento; la comunicación al personal de los valores empresariales las políticas y normas de conducta como el ejemplo son primordial en un ambiente de control y la supervisión y corrección de los mismos.

- Compromiso por la competencia. Es la responsabilidad que asume la administración de mantener al personal que labora en una constante actualización de las tareas en el cargo que desempeña y por ende generar procesos efectivos.
- Participación de quienes están a cargo del gobierno. El grado de control y supervisión que ejercen los responsables de la organización pueden servir para generar una mejora continua de los procesos como también incentivar a los involucrados en las actividades de la empresa a realizar las tareas de forma efectiva. Además, la intervención de los representantes de la empresa debe ser acciones independientes a la administración.
- Filosofía y estilo de operación de la administración. La ideología y el manejos de la operaciones por parte de la administración, las acciones por parte del área administrativa de presentar informes financieros, sus actitudes en el desenvolvimiento de sus funciones y en como procesan la información.
- Estructura organizacional. Dentro de una organización permite tener bien definido los cargos, competencias y funciones de cada uno como también las políticas y normas organizacionales; en efecto genera un mejor desenvolvimiento al logro de la misión y visión de la empresa.
- Asignación de autoridad y responsabilidad. En este elemento incluye la forma como se fija la autoridad y responsabilidad por las tareas de operación y la manera como se establecen las jerarquías de relación y autorización. Continuando la idea, se incluye las políticas y normas que tengan relación con las actividades que desarrollan los directivos, el conocimiento y experiencia laboral, las comunicaciones dirigidas que tienen relación con el

logro de los objetivos de la organización y en la cual se encuentran interrelacionados con el personal subordinado.

- Políticas y prácticas de recursos humanos. Se relacionan con contratación, orientación, entrenamiento, evaluación, consejería, promoción, compensación, y acciones remediales. Es decir todo lo concerniente a las acciones o lineamientos con respecto a la gestión del manejo del personal en la empresa.

Los Procesos de Valoración de Riesgos de la Entidad

Ahora bien, cada entidad presenta una gran variedad de riesgos derivados de fuente externa o interna, por eso es necesario que la empresa tenga bien establecidos sus objetivos, la cual permite una valuación de los riesgos con base a la consecución de los objetivos organizacionales; según Hevia Vázquez [112] :

> La entidad debe conocer y abordar los riesgos con los que se enfrenta. Ha de fijar objetivos integrados en las actividades de ventas, producción, finanzas, etc., para funcionar de forma coordinada. Igualmente, debe establecer mecanismos para identificar, analizar y tratar los correspondientes riesgos. Una condición previa para evaluar los riesgos es señalar objetivos, porque un riesgo es cualquier acontecimiento incierto que puede situarse en el camino de consecución de los objetivos de la organización.

Dicho de otro modo la empresa entre sus prioridades debe estar el estimar los riesgos y por ende establecer planificación previa conforme a ellos, permitiendo una mejora continua para así evitar cualquier contingencia en el proceso de sus operaciones habituales, la cual le puedan generar deficiencias económicas administrativas o productivas a la entidad. Por consiguiente, debido a estos riesgos la administración puede verse su gestión afectada por la deficiencia en que puede incurrirse en sus procesos

[112] HEVIA, E. (2006). *Fundamentos de la Auditoría Interna, segunda edición revisada de "concepto moderno de la auditoría interna"*. Madrid. Instituto de Auditores Internos de España. Madrid – España. p.43.

internos y del alcance de sus objetivos. Es por ello, que se puede ver afectada la empresa en su habilidad para iniciar, registrar, procesar, e informar los datos financieros ante sus responsables. Según Blanco Luna[113] dice lo siguiente:

> Una vez identificados los riesgos, la administración considera su importancia, la probabilidad de su ocurrencia, y la manera como deben ser administrados. La administración puede iniciar planes, programas, o acciones para direccionar riesgos específicos o puede decidir aceptar un riesgo a causa del costo o por otra consideración. Los riesgos pueden surgir o cambiar a causas de circunstancias tales como las siguientes:
>
> - *Cambios en el entorno de operación*. Los cambios en el entorno regulador o de operación pueden derivar en cambios en presiones importantes y en riesgos significativamente diferentes.
>
> - *Personal nuevo.* El personal nuevo puede tener un centro de atención o un entendimiento diferentes con relación al control interno.
>
> - *Sistemas de información nuevos o modernizados.* Los cambios significativos y rápidos en los sistemas de información puede cambiar el riesgo relacionado con el control interno.
>
> - *Crecimiento rápido.* La expansión importante y rápida de las operaciones puede forzar los controles e incrementar el riesgo de una ruptura de los controles.
>
> - *Nueva tecnología.* La incorporación de nuevas tecnologías en los procesos de producción o en los sistemas de información puede cambiar el riesgo asociado con el control interno.
>
> - *Modelos de negocios, productos o actividades nuevos.* El ingresar en áreas de negocio o en transacciones en las cuales una entidad tiene poca experiencia puede introducir nuevos riesgos asociados con el control interno.
>
> - *Reestructuración corporativa.* Las reestructuraciones pueden estar acompañadas por reducciones en el personal y por cambios en la supervisión y en la segregación de obligaciones lo cual puede cambiar el riesgo asociado con el control interno.

[113] BLANCO, Y. (2012). *Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral*. Colombia. Editorial Kimpres Ltda. año 2012, p. 99, 100.

- *Operaciones extranjeras expandidas.* La expansión o adquisición de operaciones extranjeras conlleva riesgos nuevos y únicos que pueden afectar el control interno, por ejemplo, riesgos adicionales o modificados que surgen de las transacciones en moneda extranjera.

- *Nuevos pronunciamientos de contabilidad.* La adopción de nuevos principios de contabilidad o el cambio en los principios de contabilidad puede afectar los riesgos que existen en la preparación de los estados financieros.

Sistemas de Información y Comunicación

Se entiende por sistema de información y comunicación todos aquellos métodos, medios, procesos, canales y acciones con enfoque sistemático y regular aseguren el flujo de información en todas las direcciones con calidad y oportunidad. Esto permite cumplir con las responsabilidades individuales y grupales. Por su parte, el buen uso de las tecnologías de información y comunicación genera una efectividad en los procesos administrativos y tributarios en la entidad como fuera de ella, la cual permite reducir riesgos y costos de traslados en el caso de que se requiera la información de un cliente que se encuentre en otra región o lejos del entorno organizacional; nos permite solucionar cualquier eventualidad de forma fulminante y ser más prácticos, no permitir que los procesos sea monótonos y generando que los trabajadores transmitan la información requerida a tiempo real y por ende una comunicación eficaz de los procesos y actividades eventuales en todos los ámbitos de la organización. Hevia Vázquez [114] establece:

> Alrededor de las actividades de control, rodeándolas, están los sistemas de información y comunicación, que permiten al personal de la organización captar e intercambiar la información que necesitan para desarrollar, gestionar y controlar sus funciones. La información pertinente debe identificarse, obtenerse y comunicarse en forma y plazos tales que haga posible a los empleados el cumplimiento total de sus obligaciones y responsabilidades. Esta

[114] HEVIA, E. (2006). *Fundamentos de la Auditoría Interna, segunda edición revisada de "concepto moderno de la auditoría interna"*. Madrid. Instituto de Auditores Internos de España. Madrid – España. p. 44.

> información puede ser sobre las operaciones, financiera u orientada al cumplimiento, puede originarse dentro de la organización o fuera, y puede usarse para la toma de decisiones internas o con fines de informes externos.

En lo que respecta, a los sistemas de información en las pequeñas empresas es menos formal que en las entidades grandes, actualmente existen empresas pequeñas que confían más en los sistemas manuales de información ya que no se ven en la necesidad de instalar aplicaciones integradas debido a sus funciones. Con respecto a la comunicación es más directa en una empresa pequeña ya que el directivo se encuentra más involucrado con su personal y por la poca cantidad de personal que se maneja, también se permite mantener reuniones más frecuentes con los responsables y gerentes. En una organización la comunicación puede ser no solo oralmente se puede dar a través de manuales de políticas, informes, memorandos, electrónicamente y mediante acciones de la administración.

Por lo tanto, existen cuatro principios relacionados con el componente de información y comunicación según The Committee of Sponsoring Organization[115] :

> 1- Información de reporte financiero. Se identifica, captura y utiliza información pertinente en todos los niveles de la empresa y se distribuye en un formato y marco de tiempo que ayuda lograr los objetivos de la información financiera.
>
> 2- Información de control interno. se identifica y captura información utilizada para poner en marcha otros componentes de control y se distribuye en un formato y marco de tiempo que permite al personal llevar a cabo sus responsabilidades de control interno.
>
> 3- Comunicación interna. La comunicación permite y ayuda a la comprensión y ejecución de objetivos, procesos y responsabilidades individuales de control interno en todos los niveles de la empresa.

[115] The Committee of Sponsoring Organization. (2006). *Control Interno de la Información Financiera Guía para" pequeñas" empresas cotizadas*. Madrid. Instituto de auditores internos de España, p. 107.

4- Comunicación externa. Se comunica a partes externas los asuntos que afectan la consecución de los objetivos de la información financiera.

Procedimientos de Control

Las actividades de control son aquellas políticas y normas la cual permite a la organización mantener un orden y mejor cumplimiento de sus funciones y en efecto asegurar una eficiencia en el desempeño de las actividades y alcance de sus objetivos y reducir el riesgo. En las empresas la evaluación de los procedimientos de control les permite a los directivos tener una estimación de la segregación de las funciones y gestión organizacional; a su vez detectar a tiempo cualquier deficiencia en las actividades sujetas a control y por ende realizar los cambios pertinentes en sus operaciones. Por esto, Hevia Vázquez[116] dice:

> Es preciso establecer y ejecutar políticas y procedimientos que ayudan a conseguir una cierta seguridad de que se llevan a cabo de forma eficaz las acciones consideradas necesarias para afrontar los riesgos. Estas actividades de producen en todos los niveles de la organización y en todas las funciones. Se concretan en operaciones tan variadas como aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, revisiones, salvaguarda de activos, y segregación de funciones.

Las actividades de control se han presentado en las organizaciones de diferentes formas ya sea desde el punto de vista de evaluar los procesos contables administrativos tecnológicos manuales incluyendo los controles preventivos siempre con la visión de mejorar cualquier debilidad que se esté presentado en el desarrollo del proceso. De esta manera, también se ha desarrollado actividades específicas según el cargo que se desempeña en la organización, como para determinadas labores la cual cuenta con un control predeterminado para asegurar su efectividad.

---

[116] HEVIA, E. (2006). *Fundamentos de la Auditoría Interna, segunda edición revisada de "concepto moderno de la auditoría interna"*. Madrid. Instituto de Auditores Internos de España. Madrid – España. p.43.

Dentro de este orden de ideas, existen algunos tipos de actividades de control que sirven de orientación para mejorar la evaluación de los procesos y la gestión:

Revisiones de alto nivel según Join Ventures[117] (…):

> Las revisiones se realizan sobre el desempeño actual frente a presupuestos, pronósticos, periodos anteriores y competidores. Las iniciativas principales se rastrean- tales como arremetidas de mercadeo, mejoramiento de procesos de producción y programas para contener o reducir costos – a fin de medir la extensión en la cual los objetivos están siendo logrados. La implementación de planes es monitoreada para el desarrollo, alianzas conjuntas.

Funciones directas o actividades administrativas: según COOPERS & LYBRAND[118]; son aquellas actividades o funciones asignadas a los encargados de la administración de la entidad de manera específica para el logro de sus objetivos y hacer cumplir los diversos procesos de gestión económica y financiera entre otros.

Con respecto al procesamiento de información el autor Blanco Luna[119] nos hace una breve explicación en relación al tema sujeto de estudio:

> Procesamiento de información: se desarrolla una variedad de controles para verificar la exactitud, integridad, y autorización de las transacciones. Los dos agrupamientos más amplios de los procedimientos de control de los sistemas de control son controles de aplicación y controles generales. Los controles de aplicación se refieren al procesamiento de las aplicaciones individuales. Estos controles ayudan asegurar que las transacciones ocurrieron, están autorizadas, y están completas y exactamente registradas y procesadas. Los controles generales comúnmente incluyen controles sobre los centros de datos y las operaciones de las redes; adquisición y mantenimiento del software del sistema; seguridad de acceso;

---

[117] *Apud*. COOPERS & LYBRAND. (2007). *Control interno informe Coso. Cuarta Edición.* Colombia. Editorial Kimpres Ltda, p.60.

[118] COOPERS & LYBRAND. (2007). *Control interno informe Coso. Cuarta Edición*. Colombia. Editorial Kimpres Ltda.

[119] BLANCO, Y. (2012). *Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral*. Colombia. Editorial Kimpres Ltda. año 2012, p. 102.

y adquisición; desarrollo, y mantenimiento del sistema de aplicación.

Controles físicos: tomando en consideración la opinión de según COOPERS & LYBRAND[120], estas inspecciones tiene como función la salvaguarda de los activos de la empresa, al igual que los registros y operaciones financieras, inventario, instalaciones, archivos entre otros; la cual elabora conteo físicos con existencia de forma periódica para corroborar que los activos empresariales que están en inventario están en físico y no se ha generado ninguna irregularidad.

Por consiguientes, el autor COOPERS & LYBRAND[121] en su publicación control interno informe Coso, nos hace un importante aporte con respecto a los indicadores de desempeño en materia de control interno:

- Indicadores de desempeño: relacionar unos con otros los diferentes conjuntos de datos operacionales- o financieros, además de analizar las interrelaciones e investigar y corregir las acciones, sirven como actividades de control. Los indicadores de desempeño incluyen por ejemplo. Variaciones en los precios de compra, el porcentaje de órdenes que son pedidos urgentes y el porcentaje total de retorno de órdenes. Mediante la investigación de resultados inesperados o de tendencias poco usuales, los administradores identifican circunstancias en las que el desarrollo subyacente de los objetivos de actividad es peligroso o no está siendo conseguido. Si los administradores usan esa información solamente para tomar decisiones de operación, o también lo hacen bajo resultados inesperados reportados por los sistemas de información financiera, determina si el análisis de los indicadores de desempeño sirve para propósitos operacionales o si, únicamente, para propósitos de control de información financiera.

- Segregación de responsabilidades: con base a la publicación de COOPERS & LYBRAND[122]; se analizó con relación a la segregación de

[120] COOPERS & LYBRAND. (2007). *Control interno informe Coso*. *Cuarta Edición*. Colombia. Editorial Kimpres Ltda.
[121] *Ibidem*. p. 61.

responsabilidades en materia de control interno es decir; las responsabilidades de dividen con la función de evitar irregularidades y aliteraciones en el manejo de los registros y activos de la empresa y a su vez reducir el riesgo que afecte de forma significativa a la entidad. Por consiguiente evitar el ocultar errores o fraude en su desarrollo normal. En las empresas pequeñas con respecto a las empresas grande varía la formalidad, a menudo se presenta un poco de dificultad en la segregación de responsabilidades ya que cuentan con poco personal para el desempeño de las mismas y poder generar un control interno efectivo, por esta razón se requiere una supervisión constante por parte de la administración para poder lograr los objetivos de control interno.

Supervisión y Seguimiento de los Controles

Es un proceso que permite detectar a tiempo si se está efectuando o no adecuadamente el funcionamiento del sistema, por consiguiente las deficiencias detectadas en el control interno deberán ser notificadas a los representantes superiores de la organización ya que en este proceso de supervisión y seguimiento de los controles internos se puede revelar cualquier anomalía o ineficiencia del sistema ya sea por cualquier cambio interno o externo, que pueda generar poca seguridad razonable a los representantes de la empresa. Según Blanco luna[123] :

> La supervisión y le seguimiento de los controles es un proceso para valorar la calidad del desempeño del control interno en el tiempo. Implica valorar el diseño y la operación de los controles sobre una base oportuna y tomar las acciones correctivas necesarias. La supervisión y el seguimiento se realizan para asegurar que los controles continúan operando efectivamente. La supervisión y el seguimiento de los controles se logra mediante

[122] COOPERS & LYBRAND. (2007). *Control interno informe Coso*. *Cuarta Edición.* Colombia. Editorial Kimpres Ltda.
[123] BLANCO, Y. (2012). *Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral*. Colombia. Editorial Kimpres Ltda. año 2012, p. 104.

> actividades de supervisión y seguimiento en tiempo real, evaluaciones separadas, o una combinación de las dos.

La inspección o supervisión a los controles aseguran una efectividad en el cumplimiento de las funciones y procesos sujetos a control, entre esas supervisiones se puede tomar en consideración la evaluación de auditoría en la entidad ya sea interna o externa, el monitoreo periódico, las evaluaciones tomando como base las políticas y normas establecidas, la cual genera información significativa sobre las fortalezas y debilidades y a su vez recomendaciones para mejorar el control interno. En atención a lo planteado por The Committee of Sponsoring Organization[124] :

> La supervisión continua se produce en el curso normal de las actividades de gestión recurrentes. Los gerentes de muchas empresas más pequeñas tienen conocimiento de primera mano de las actividades de la organización, y su implicación estrecha en las operaciones les posiciona para identificar variaciones de las expectativas e inexactitudes potenciales en la información financiera reportada. Algunas empresas más pequeñas tienen una función de auditoría interna que como parte de sus tareas corrientes realiza procedimientos que ayudan a determinar el funcionamiento de los demás componentes del control interno. Cuando no existe una función de auditoría interna, los gerentes responsables de una división o función podrían realizar una evaluación de la eficacia de ciertos controles dentro de su esfera de responsabilidad.

Las acciones de supervisión y seguimiento en las entidades pequeñas por lo general son ejercidas de manera informal ya que como no cuentan con un departamento de auditoría interna este componente es aplicado directamente por la administración general ya que la misma conoce los procesos establecidos el personal que labora y ejerce la evaluación del control de manera directa y constante; esa participación directa por parte de la administración permite detectar a tiempo cualquier variación importante

[124] The Committee of Sponsoring Organization. (2006). *Control Interno de la Información Financiera Guía para" pequeñas" empresas cotizadas*. Madrid. Instituto de auditores internos de España, p. 119.

frente a las expectativas e identificara omisiones, inexactitudes en los datos financieros.

Debe señalarse, según The Committee of Sponsoring Organization[125] dos principios relacionados con el componente de supervisión:

- Evaluaciones continuas e independientes.

  Evaluaciones continuas o independientes permiten que la dirección determine si el control interno de la información financiera existe y funciona.

- Deficiencias de reporte.

  Se identifica y comunica las deficiencias de control interno de forma puntual a las partes responsables de tomar acción correctiva y, según sea apropiado, a la dirección y al consejo.

Es importante, tener en cuenta con respecto al monitoreo, la cual nos hace referencia COOPERS & LYBRAND[126] en su publicación Control Interno informe COSO lo siguiente:

> Los sistemas de control interno cambian con el tiempo. La manera como se aplican los controles tiene que evolucionar. Debido a que los procedimientos pueden tornarse menos efectivos, o quizás no se desempeñen ampliamente. Ello puede ocurrir a causa de la llegada de personal nuevo, la variación de la efectividad del entrenamiento y la supervisión, la reducción de tiempo y recursos u otras presiones adicionales. El monitoreo asegura que el control interno continua operando efectivamente. Este proceso implica la valoración, por parte del personal apropiado, del diseño y de la operación de los controles en una adecuada base de tiempo, y realizando las acciones necesarias. Se aplica para todas las actividades en una organización, lo mismo que algunas veces para contratistas externos.

De la misma manera, el monitoreo permite detectar a tiempo cualquier cambio que se presente en el desempeño de los procesos interno o las actualizaciones de los métodos o procesos empleados en el transcurso del

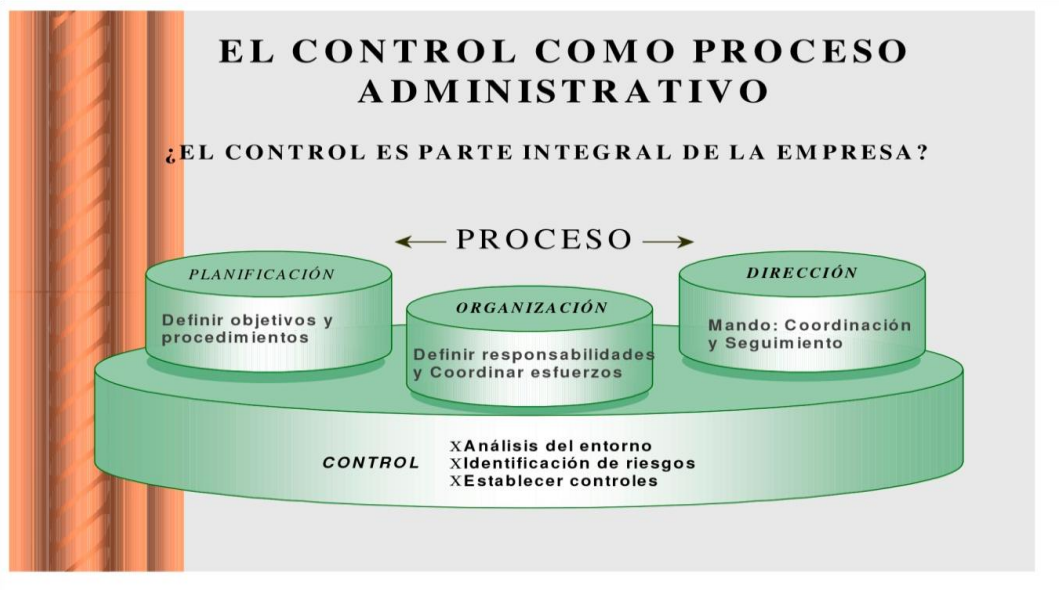
[125] *Ibidem*.
[126] COOPERS & LYBRAND. (2007). *Control interno informe Coso*. *Cuarta Edición*. Colombia. Editorial Kimpres Ltda. p. 83.

tiempo el cual afecta directamente la evaluación del control interno en la entidad. Es por ello que la empresa para tener un mejor rendimiento y manejo del tiempo con respecto a las diversas labores tributarias en que se ve involucrada a ejercer por el hecho de ser agente de retención de IVA se ha visto en la necesidad de manejar las tecnologías de la información y comunicación TIC ya sea para mejorar la gestión tributaria en la organización así como también los procesos de monitoreo y procesos de control interno.

A continuación, se muestra de forma grafica el control como proceso administrativo:

Gráfico Nº 26

El Control como Proceso Administrativo



Fuente: Vilches Ricardo T. [127]

Analizando lo expuesto *supra* el control interno en la empresa es una herramienta fundamental en los procesos administrativos, ya que es

[127] VILCHES, Ricardo T. *Apuntes del Estudiante de Auditoría*. p.16. [libro en línea], fecha de la consulta: 20 de septiembre de 2015. Disponible: http://www.ecobachillerato.com/temasecem/auditoria.pdf

considerado el control interno como parte integral de la empresa, porque puede ser empleado en todos los procesos organizacionales para poder ejercer un examen y evaluación del cumplimiento de las política normas y procesos establecidos y por consiguiente la identificación de los riesgos, facilitando su supervisión y seguimiento.

AUDITORIA DEL CONTROL INTERNO

Según el autor Blanco luna[128], con respecto a la auditoria de control interno hace el siguiente comentario:

> La auditoria del control interno es la evaluación del control interno integrado, con el propósito de determinar la calidad de los mismos, el nivel de confianza que se les puede otorgar y si son eficaces y eficientes en cumplimiento de sus objetivos.

Con respecto a lo citado *supra* es importante mencionar que la auditoria de control interno se ejecuta mediante una metodología que consiste en el cumplimiento de unos pasos o procedimientos previos establecidos, con el fin de lograr los objetivos planteados en beneficio de la empresa y a su vez detectar cualquier omisión o proceso erróneo que se esté realizando, en efecto se logra identificar las comentadas y entre otras debilidades organizacionales, mediante la evaluación del control interno; es por ello que dicha metodología está compuesta por lo siguiente según Blanco Luna[129] :

> ✓ Planeación: es la comprensión del negocio de la entidad, su entorno y los componentes del control interno. El auditor debe obtener un entendimiento de la entidad, su entorno y los componentes del control interno que sea suficiente para valorar los riesgos de declaración equivocada importante en los estados financieros, incumplimiento de leyes y otras fallas debido a fraude o error; y suficiente para diseñar y desarrollar procedimientos de

[128] BLANCO, Y. (2012). *Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral*. Colombia. Editorial Kimpres Ltda. año 2012, p 105.
[129] *Ibídem* p 105, 115, 148.

auditoría adicionales para reducir a niveles bajos los riesgos de control.

- ✓ Pruebas de los controles: el auditor debe identificar los procedimientos aplicables en las circunstancias para formarse una opinión sobre el control interno y diseñar un programa de trabajo para llevar a cabo las pruebas necesarias. El auditor debe desarrollar pruebas de los controles para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto de que los controles estuvieron operando efectivamente durante el periodo sometido a auditoria.
- ✓ Comunicación de los resultados: el auditor deberá comunicar los asuntos de auditoría de interés de la dirección que surjan de la auditoria del control interno a los encargados de la dirección de la entidad. El auditor deberá determinar las personas relevantes que estén a cargo de la dirección y a quienes se comunican los asuntos de auditoría de interés de la administración.

La auditoria del control interno entre sus técnicas se encuentra el estudio minucioso de la empresa y análisis de riesgos la cual permite detectar a tiempo cualquier política o norma establecida que este desactualizada en el proceso; como también mejorarlas en tiempo real buscando la eficiencia y eficacia en su desempeño y un optimo manejo de los activos ayudando a que sus recursos humanos materiales o financieros disponible sean empleados de manera eficiente, es muy importante la realización de esta auditaría en las empresas ya que detecta cualquier irregularidad u omisión que se esté generando por el incumplimiento de los procesos por ende pueda ocasionar daños económicos y financieros.

EL CONTROL INTERNO TRIBUTARIO

Con respecto al control interno tributario permite a la organización mantener una mejor administración de los procesos tributarios y en efecto evitar el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

> Para Rivero [130] (…) el control interno tributario son todas aquellas normas, políticas, procedimientos y requisitos, encaminados a

[130] *Apud*. SALAS K.A.(2009). *Evaluación del sistema de control tributario en materia de los tributos de las telecomunicaciones de la empresa Inter.* Trabajo de grado de especialización

> garantizar el cumplimiento del ordenamiento legal que rige la materia tributaria, acatando los lineamientos establecidos por el sujeto activo, en este caso el estado, a través de la administración tributaria por medio del SENIAT, con el fin último de cumplir con ciertas obligaciones de dar y hacer.

Continuando con la idea, el control interno tributario permite que la planificación tributaria se ejecute de acuerdo a los objetivos establecidos en la planificación previa en beneficio de la empresa, en efecto, la evaluación y monitoreo del control interno tributario admite como técnica de prevención y a su vez detectar a tiempo, cualquier irregularidad o contingencia que pueda afectar a la entidad de forma negativa; por consiguiente, permite una evaluación de la gestión tributaria de los diversos procesos y decisiones tomadas en relación a la administración del tributo.

A continuación, se desarrolla la definición de control interno tributario tomando en consideración la cita del siguiente autor, la cual presenta una concepción del tema más conciso y generando por consiguiente un sentido crítico sobre el argumento expuesto:

> Según Salamanca[131] (…), el control interno tributario viene a ser todos los procedimientos, políticas y normas orientados a garantizar el cumplimiento del ordenamiento legal vigente que rige la materia tributaria, lo cual permite acatar los lineamientos emanados de la administración tributaria con el fin de cumplir con las obligaciones tributarias. El control interno tributario busca cumplir con los siguientes objetivos:
>
> a. Establecer procedimientos, políticas y normas con respecto al pago de tributos.
>
> b. Garantizar el cumplimiento del ordenamiento legal establecido respecto a la materia tributaria.
>
> c. Sustentar la confiabilidad de la base imponible a ser tratada tributariamente.

---

no publicada. Universidad centroccidental Lisandro Alvarado, Barquisimeto, Venezuela. p. 44.

[131] *Ibídem*.

d. Salvaguardar los activos.

e. Velar por el logro de los objetivos establecidos.

f. Proveer información veraz y oportuna para servir de base a la toma de decisiones.

Haciendo una interpretación de lo expuesto *supra;* el control interno tributario genera a la organización reducir el riesgo de ser sancionado por incumplimiento de los deberes formales y materiales y por ende evitar un impacto financiero por pagos por multas. Busca a su vez medir el desempeño de la gestión en materia tributaria del personal que desempeña las funciones relacionadas con los procesos ya que nos sirve como indicador de desempeño de funciones.

Por consiguiente, el control interno tributario permite conservar una planificación tributaria eficiente, donde los integrantes del proceso tributario determinen de manera oportuna y razonable el impuesto según la ley que lo regula; así como también, los libros tributarios la emisión de facturas y otros documentos exigidos por la administración tributaria bajo sus normas y por ende, el pago del tributo y retenciones de IVA de acuerdo al calendario fiscal vigente, la cual está sometido al cumplimiento del calendario por ser sujeto pasivo especial; en el caso especifico de la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A.,

Debe señalarse, que la gestión tributaria está conformada por una serie de políticas formales o no formales anticipadamente aprobadas e implantadas por la junta directiva, que regulan en una entidad diversos procedimientos tributarios con la finalidad de cumplir con los objetivos establecidos y las metas que se desea alcanzar mediante una planificación previa. Dentro de esta perspectiva, juega un papel primordial la ejecución y evaluación del control interno tributario en la organización, ya que la aplicación de las diversas técnicas de auditoría tributaria en relación a la evaluación del control interno en la organización, genera una mejora continua

de los procesos y a su vez permite actualizarlos a las exigencias fiscales y necesidades de la empresa; por ende evitar el incumplimiento de obligaciones tributarias y mejorar la administración del tributo, es decir calculando y pagando el tributo correctamente ante el SENIAT .

La teoría anteriormente comentada sirve de base para la siguiente operacionalización de la variable derivada del tercer objetivo específico de la presente investigación; formulado de la siguiente manera: Describir la función de control interno en la gestión tributaria en las empresas de transporte. Caso de estudio: Transporte Milenio c.a. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira.

Cuadro Nº 02

Operacionalización de Variables

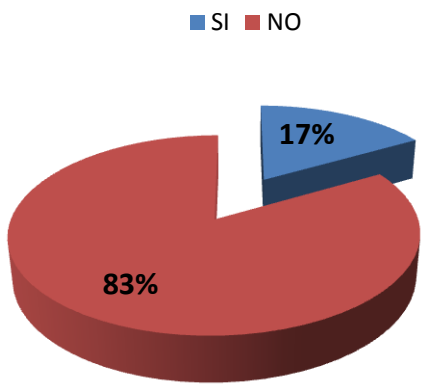
VARIABLE	DIMENSIONES	INDICADORES	ÍTEMS
CONTROL INTERNO EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA EN CUANTO AL IVA	**Componentes del control interno**	El ambiente de control.	26.
		Los procesos de valoración de riesgos de la entidad.	27.
		Los sistemas de información y comunicación.	28.
		Los procedimientos de control.	29.
		Supervisión y seguimiento de los controles.	30.
	Auditoria de control interno	Unidad de auditoría interna.	31.
		Auditoría externa.	32.
		Frecuencias de auditoría.	33.
	Control interno tributario	Políticas de procedimientos.	34.
		Cumplimiento de la norma tributaria.	35.
		Capacitación tributaria.	36.

Fuente: Noguera, A. (2015).

Del planteamiento anterior, se muestra a continuación la presentación grafica y el análisis de los resultados de la presente investigación, en relación al control interno de la gestión tributaria en cuanto al impuesto al valor agregado en la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A.,

Ítem 26. ¿Según usted, percibe ambiente de control interno en la empresa Transporte Milenio C.A., con respecto al cumplimiento de las obligaciones del IVA?

Gráfico Nº 27



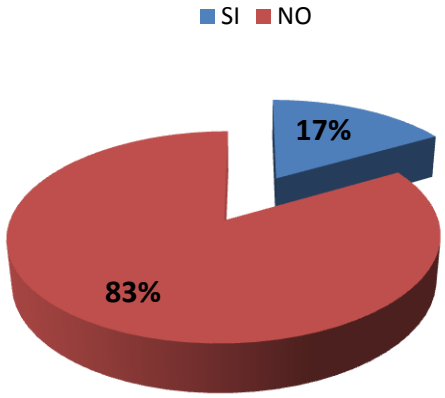
Fuente: Noguera, A. (2015).

En relación con el enfoque, se obtuvo la siguiente información porcentualmente, en efecto se encuentra representada de la siguiente manera; un 17% de la población a la cual se le aplico el cuestionario, manifestó que en la empresa sí cumplen con un ambiente de control adecuado con respecto al cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA; sin embargo, un 83% de la población reveló que en la empresa donde ejercen sus funciones en el proceso tributario no se evidencia un ambiente de control interno con respecto al cumplimiento de las obligaciones del IVA; es decir, atendiendo al interés, el porcentaje más elevado corrobora que se presenta una debilidad con respecto al control interno relacionado con la integridad de las operaciones efectuadas para tener un eficaz cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA; a su vez las acciones gerenciales enfocadas en estar monitoreando y supervisando los procesos tributarios para detectar a tiempo debilidades y corregir en tiempo real, los responsables del proceso no comunican las novedades ni eventualidades que se les

presentan en el desempeño de sus funciones tributarias, por consiguiente se analizó y se determinó que los trabajadores no tiene bien definidas sus funciones en el proceso tributario, la cual es una debilidad notoria porque impide el logro de los objetivos, misión y visión de la empresa.

Ítem 27. ¿Según usted, en la empresa Transporte Milenio C.A., ejecutan procesos de valoración de riesgos, con respecto al cumplimiento de los deberes formales y materiales del IVA?

Gráfico Nº 28



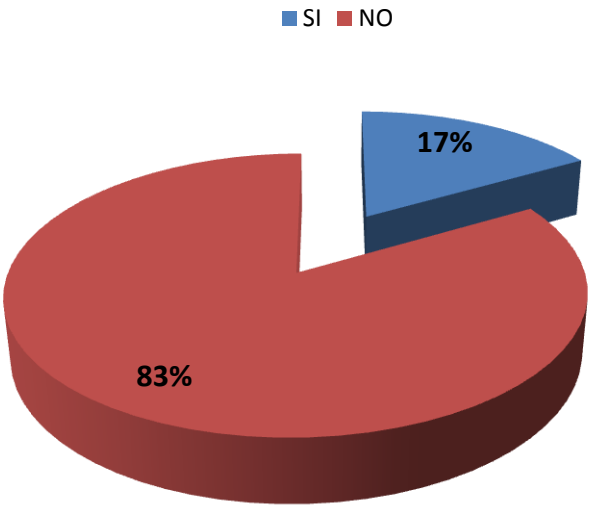
Fuente: Noguera, A. (2015).

Con respecto al análisis de los resultados, se obtuvo la siguiente información porcentualmente, en efecto se encuentra representada de la siguiente manera; un 17% de la población a la cual se le aplico el cuestionario, manifestó que en la empresa sí ejecutan procesos de valoración de riesgo con respecto al cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA; sin embargo, un 83% de la población reveló que no se aplica valoración de riesgos con respecto al cumplimiento de los deberes formales y materiales del IVA; por consiguiente es una debilidad significativa, es decir; la empresa al no evaluar y prever los riegos internos y externos está

expuesta a posibles contingencias y daños al patrimonio y por consiguiente, obstaculiza el logro de sus objetivos.

Ítem 28. ¿Usted considera que la empresa Transporte Milenio C.A., tiene un control interno eficaz con relación a los sistemas de información y comunicación en materia de IVA?

Gráfico Nº 29



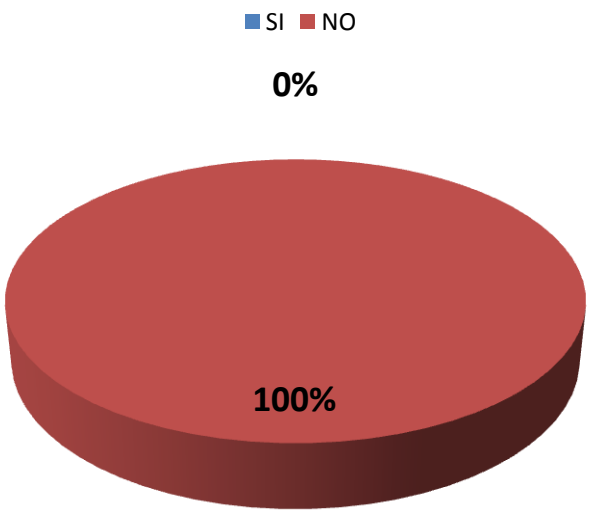
Fuente: Noguera, A. (2015).

Analizando lo expuesto, se determino que el 83% de la población manifestó, que la empresa no posee un control interno eficaz con relación a los sistemas de información y comunicación en materia de IVA. Sin embrago, un 17% reveló lo contrario es decir; que la empresa caso de estudio sí posee un sistema de control interno de información y comunicación en relación al cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de IVA. Por consiguiente, se detecta una debilidad significativa ya que la empresa carece de un eficiente control interno relacionado a los sistemas de información y comunicación, en efecto; el personal relacionado con el proceso tributario no

está revelando la información tributaria de manera oportuna generando atrasos en la toma de decisiones.

Ítem 29. ¿Existen políticas y procedimientos de control interno en materia de IVA?

Gráfico Nº 30



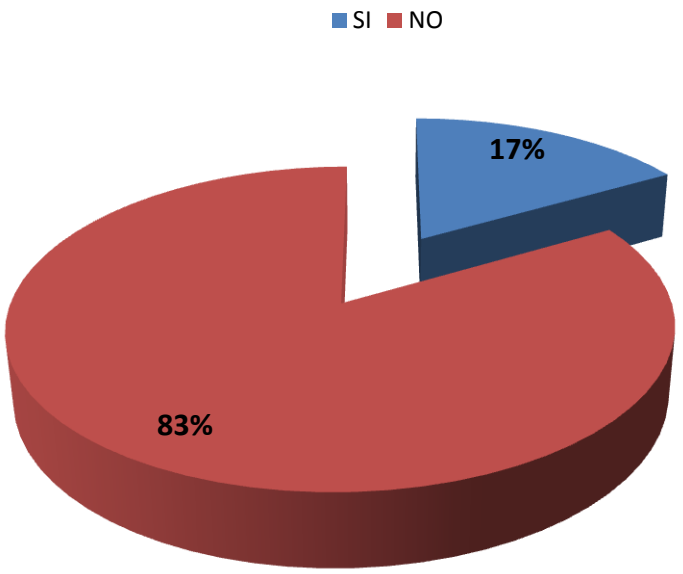
Fuente: Noguera, A. (2015).

Conviene destacar, que la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A., carece según investigación preliminar mediante la aplicación de un cuestionario a la población relacionada en el proceso tributario, manifestaron en un 100% que en la organización no existen políticas y procedimientos de control interno en materia de IVA; la cual se detecto en el presente análisis que es una debilidad significativa, como consecuencia a la ausencia de control interno en la entidad, por esta razón se genera una inseguridad con respecto a la realización eficaz de acciones para afrontar riesgos, por consiguiente, dificulta la evaluación, verificación y control de las funciones del proceso. Aunando a ello, la ausencia de control interno genera deficiencia

en la segregación de las funciones y en efecto procedimientos débiles y sujetos a errores u omisiones.

Ítem 30. ¿Se hace supervisión y seguimiento al control empleado por la empresa de Transporte Milenio C.A., en materia de IVA?

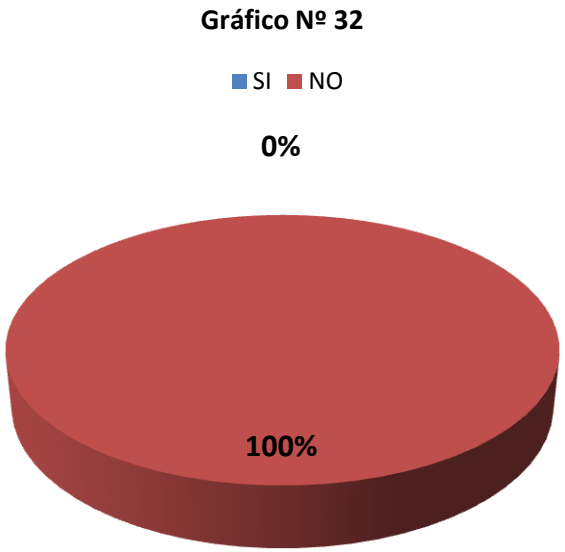
Gráfico Nº 31



Fuente: Noguera, A. (2015).

En lo que respecta a la información que refleja el gráfico *supra,* un 83% de la población manifestó que en la empresa Transporte Milenio C.A., no se ejecuta supervisión y seguimiento al control empleado en materia de IVA. Sin embargo, un 17% de la población manifestaron que sí; se deduce que los procesos tributarios que se ejecutan en la empresa carecen de supervisión y seguimiento para corroborar la eficiencia y eficacia de los mismos la cual es considerado como una debilidad y por ende un hallazgo de auditoría sujeto a evaluación.

Ítem 31. ¿La empresa Transporte Milenio C.A., cuenta con un departamento de auditoría interna?

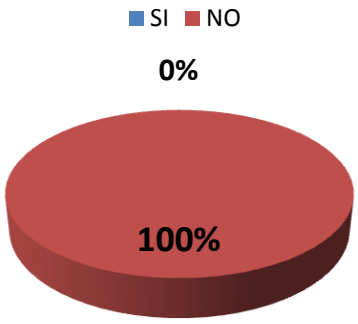


Fuente: Noguera, A. (2015).

Con respecto al análisis del gráfico Nº 32 reveló con un 100% de negativa a la pregunta formulada, se evidencio la ausencia total de una unidad de auditoría interna, la cual la empresa carece de técnicas y procedimientos de evaluación constante de auditoría. Por consiguiente, es evidente la debilidad con respecto, a los seguimientos, correcciones y evaluaciones de los procesos tributarios y descubrimiento de errores y omisiones a tiempo real que carece la empresa con respecto a la ausencia de auditoría interna.

Ítem 32. ¿La empresa Transporte Milenio C.A., cuenta con servicio de asesoramiento tributario y auditoría externa?

Gráfico Nº 33

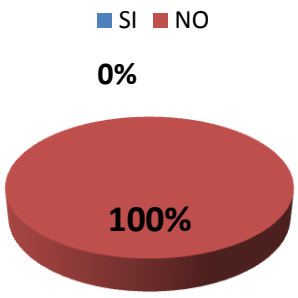


Fuente: Noguera, A. (2015).

Atendiendo previamente al análisis del resultado del gráfico Nº 33 reveló con un 100% de negativa a la pregunta formulada, la cual evidencia la ausencia total de auditoría externa y asesoramiento tributario, por consiguiente es una debilidad significativa, la cual evita la actualización y mejora continua en el proceso tributario en la empresa.

Ítem 33. ¿La empresa Transporte Milenio C.A., cada año realizan auditorías externas para mejorar sus procesos de control interno en materia de IVA?

Gráfico Nº 34

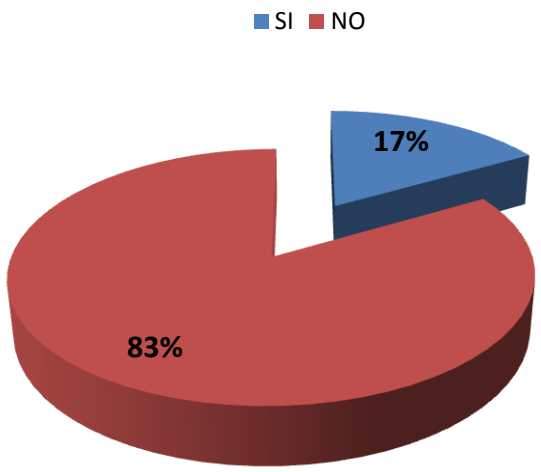


Fuente: Noguera, A. (2015).

Conviene destacar, que la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A., carece, según la investigación preliminar efectuada mediante la aplicación del cuestionario formulado para ser aplicado a la población relacionada en el proceso tributario, dicha población manifestaron en un 100% la ausencia total de la realización de auditorías externas, para mejorar sus procesos de control interno en materia de IVA. Por consiguiente, se detecta como debilidad la ausencia total de auditorías externas, dejando emplear la auditoria como herramienta para detectar errores u omisiones que se estén efectuando y como también, mejorar los procesos que presenten debilidades.

Ítem 34. ¿La empresa Transporte Milenio C.A., realiza políticas de procedimientos de control interno tributario en cuanto a IVA?

Gráfico Nº 35



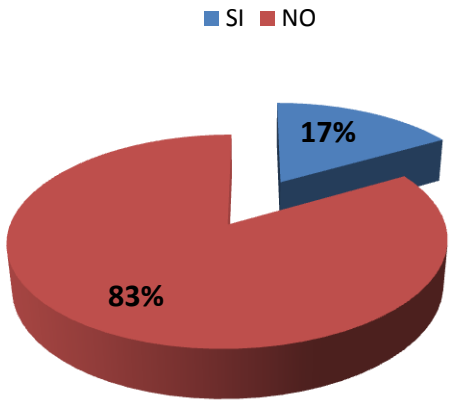
Fuente: Noguera, A. (2015).

En relación a lo expuesto en el gráfico *supra.* Revela que un 83% de la población manifestó que en la empresa Transporte Milenio C.A., no se realiza políticas de procedimientos de control interno tributario en materia de IVA. Sin embargo, un 17% de la población manifestaron que sí; en efecto, se

presenta como una debilidad en el control interno tributario es decir; que se muestra como la una ausencia significativa y notoria en relación al control de los procesos efectuados en materia de IVA.

Ítem 35. ¿Se evalúa el sistema de control referido al cumplimiento de las obligaciones de IVA por parte de la empresa Transporte Milenio C.A.?

Gráfico Nº 36

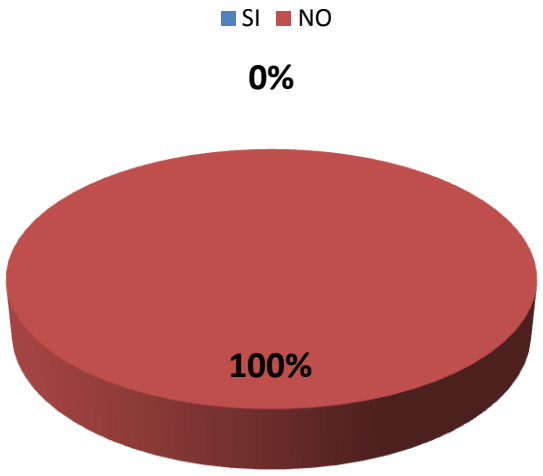


Fuente: Noguera, A. (2015).

Analizando lo expuesto en el gráfico, la población manifestó en un 83% que la empresa carece de una evaluación del control interno tributario, la cual genera una debilidad significativa con respecto a la efectividad de los pasos y procesos que se efectúan en la empresa supeditada a la normativa tributaria vigente. Por consiguiente, al no evaluar el control interno se está exponiendo la empresa a, la realización de procesos desactualizados con la normativa tributaria y por ende, al incumplimiento de las obligaciones en materia de IVA; el no detectar errores y omisiones a tiempo; en efecto, determinar si se está cumpliendo con los objetivos planteados. Sin embargo, un 17% manifestaron que si se aplica la evaluación al control interno tributario.

Ítem 36. ¿Usted ha recibido por parte de la empresa Transporte Milenio C.A., talleres, cursos o cualquier otro medio de capacitación en materia de obligaciones de IVA?

Gráfico Nº 37



Fuente: Noguera, A. (2015).

Atendiendo al marco, se determino que la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A., carece, según la investigación preliminar efectuada mediante la aplicación del instrumento formulado para ser aplicado a la población con la finalidad de obtener información significativa relacionada con el proceso tributario, dicha población manifestó en un 100% la ausencia total de la capacitación al personal en materia de obligaciones de impuesto al valor agregado la cual, el personal al no estar actualizado en materia tributaria específicamente en IVA, como consecuencia se pudiera generar una gran porcentaje de riesgo en ser sancionado por la realización de errores en la determinación del tributo generando a la empresa un impacto económico y un historial negativo ante la administración tributaria.

En conclusión a lo expuesto en los análisis efectuados con respecto al control interno en la empresa, se detecto diversas debilidades significativas en relación a que la empresa carece de un control interno tributario en materia de impuesto al valor agregado y por consiguiente; los procesos efectuados por la empresa para cumplir con sus obligaciones tributarias no son sujetos a ser evaluados, y a su vez no se ejecuta un seguimiento a los resultados obtenidos en la empresa, con la finalidad de cerciorarse que se estén ejecutando los procesos de manera eficiente.

Continuando con la idea, la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A., se determino mediante el análisis de los resultados que no poseen políticas y normas internas establecidas, que permitan un control interno efectivo de los procesos efectuados. Es por ello, que el personal de la empresa al no tener bien definidos sus responsabilidades, funciones, los pasos y procesos tributarios se genera una gran incertidumbre con respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias en materia de IVA y por consiguiente, incremente el riesgo objetivo y el riesgo subjetivo de la entidad.

Debe señalarse, que la falta de capacitación de los trabajadores que participan activamente en el proceso de determinación, registro y liquidación del tributo, deben tener un conocimiento significativo en relación al tributo que administran ya que la omisión de la obligación seria causa de sanción; en efecto el desconocimiento tributarios generaría debilidades significativas a la gestión del tributo y evidentemente la planificación no se cumpliría con éxito.

En relación con el enfoque, es recomendable que la empresa establezca políticas y normas de control interno con respecto al procedimiento en materia de impuesto al valor agregado; ejecutar auditoria de control interno y auditoria tributaria, aceptar asesoramiento tributario para corroborar el cumplimiento legal y mejorar debilidades de control y gestión,

es necesario una capacitación constante al personal que administra el tributo al igual que los directivos para que tengan conocimiento de las sanciones a la cual pueda estar expuesta la organización por tomar decisiones erróneas, establecer una planificación tributaria con los objetivos y estrategias efectivamente formuladas en pro de la empresa. Evidentemente como consecuencia a las diversas debilidades y hallazgos detectados en relación a la planificación y control tributario, se hace necesaria la aplicación de la auditoria tributaria como una herramienta para evaluar el cumplimiento de los deberes formales y materiales en materia de impuesto al valor agregado.

CAPITULO IV

ELEMENTOS Y PROGRAMAS DE AUDITORÍA TRIBUTARIA PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE. CASO DE ESTUDIO: TRANSPORTE MILENIO C.A. MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL – ESTADO TÁCHIRA.

Este capítulo se refiere al desarrollo del objetivo específico número cuatro el cual consiste en proponer elementos y programas de auditoría tributaria para el cumplimiento de las obligaciones del Impuesto al Valor Agregado en relación a las empresas de transporte terrestre; a continuación se tomara en consideración diversos aspectos relacionados con el tema en estudio, con la finalidad de comprender más a fondo el enfoque de la propuesta.

ELEMENTOS DE AUDITORÍA TRIBUTARIA

En lo que respecta, a la elaboración de un programa de auditoría tributaria con la finalidad de evaluar y mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en la empresa, es necesario tener en cuenta los siguientes elementos para lograr la efectividad del mismo: según la teoría de los siguientes autores REDING K., SOBEL P. Anderson U.L., HEAD M.J., RAMAMMOOTI S., SALAMASICK M[132] :

1. Determinar los objetivos y alcance del trabajo:

- Propósito del trabajo: el tipo de trabajo y propósito de su ejecución pueden ejercer una gran influencia en la manera en que se ejecuta el trabajo. Por lo tanto, es importante comprender el propósito del trabajo antes de comenzar la planificación. Existen

[132] REDING K., SOBEL P. Anderson U.L., HEAD M.J., RAMAMMOOTI S., SALAMASICK M. (2009). Auditoría Interna: Servicios de aseguramiento y consultoría. Primera impresión. La fundación de investigaciones del IIA, Estados Unidos de Norteamérica, pp. 10-5; 10-6; 10-7; 10-8; 10-9; 10-10; 10-11; 10-12; 10-13; 10-25; 10-26; 10-28.

diversos motivos para ejecutar trabajos de aseguramiento, incluidos entre otros, los siguientes:

✓ El trabajo se identifico en el plan de auditoría anual debido a los riesgos inherentes identificados durante el proceso de evaluación de riesgos de negocio, a los riesgos detectados la última vez que se auditó el área y a otros factores relevantes.

✓ El trabajo es parte de un requisito anual para evaluar el sistema de controles internos de la organización con el fin de generar informes externos.

✓ Un incidente reciente (por ejemplo, una catástrofe natural, un fraude, la quiebra de un cliente, etc.) ha probado el proceso bajo circunstancias inusuales y la dirección desea realizar un análisis "post mórtem" para determinar en cuáles aspectos el proceso resultó eficaz y en cuáles no.

✓ Los cambios en los negocios o en la industria requieren modificaciones inmediatas en el proceso y la dirección desea realizar una validación rápida para verificar que estas modificaciones están diseñadas adecuadamente para abordar dichos cambios.

- Establecer los objetivos del trabajo: una vez comprendido el propósito del trabajo de aseguramiento, se deben establecer los objetivos formales del trabajo. Si no se establecen los objetivos formales del trabajo, el equipo de auditoría interna puede no estar alineado con el propósito del trabajo y, en consecuencia, realizar pasos inadecuados o innecesarios.

- Alcance del trabajo: una vez establecidos los objetivos del trabajo, se debe determinar el alcance del trabajo. Dado que un trabajo no puede abarcar todo lo que se puede auditar en relación con los objetivos del trabajo, las definiciones del alcance deben determinar específicamente lo que se incluye o no se incluye dentro de un trabajo. Dichas definiciones del alcance pueden incluir lo siguiente:

- Límites del proceso: si bien algunos procesos son pequeños y aislados, muchos de ellos son muy amplios y se superponen con otros procesos. Por lo tanto, es importante definir en qué punto del proceso comenzará el trabajo y donde terminara.

- Ubicaciones dentro del alcance y fuera del alcance: para los procesos que abarcan múltiples ubicaciones, sólo algunas de esas ubicaciones se pueden incluir en el trabajo.

- Subprocesos: los procesos extensos pueden estar compuestos por una serie de subprocesos (por ejemplo, el proceso de desembolso de efectivo puede incluir los sub procesos de comparación o validación de facturas, entrada de desembolsos y procesamiento de pagos).

- Componentes: se pueden omitir ciertas partes, o componentes, de un proceso. Por ejemplo, los procedimientos manuales se pueden incluir en el alcance, mientras que los procedimientos automatizados se pueden omitir.

- Limitaciones de tiempo: un trabajo puede abarcar un año calendario, los doce meses anteriores u otro periodo de tiempo.

2. Comprender el área auditada:

Al planificar un trabajo, primero se debe comprender el proceso o los procesos relevantes. Si no se puede obtener una comprensión integral del área bajo revisión, se generará un plan de prueba incompleto o una asignación deficiente de los recursos de auditoría interna desplegados en el trabajo.

- Determinar los objetivos del proceso: El primer paso para comprender el proceso es determinar sus objetivos clave. Esto ayuda al auditor interno a comprender por qué existe el proceso, lo que será importante a la hora de identificar y evaluar los riesgos y las actividades de control a nivel de proceso.

Específicamente, los objetivos a nivel de proceso se pueden describir de la siguiente manera:

- Los objetivos operativos constituyen el tipo más común de objetivos a nivel de proceso y, por lo general, definen el motivo de la existencia del proceso. Estos objetivos están orientados a tareas o al gobierno y, como resultado, se centran comúnmente en los atributos de exactitud, puntualidad, integridad o control. A demás, algunos objetivos operativos se pueden centrar en asegurar la eficacia y eficiencia de las operaciones y la protección de los activos.

- Los objetivos de informes en el nivel de proceso son aquellos diseñados para satisfacer las necesidades de la organización respecto de informes, sean internos o externos.

- Los objetivos de cumplimento a nivel de proceso se pueden relacionar con el cumplimiento de las leyes y regulaciones externas o de políticas internas.

- Los objetivos estratégicos a nivel de proceso son aquellos creados para alinearse específicamente con los objetivos estratégicos de la organización. Son importantes para crear un vínculo entre las actividades diarias y las estrategias que impulsan el éxito de la organización.

- Además, se pueden crear otros objetivos para un proceso específico relacionado con las iniciativas individuales del departamento.

Una vez comprendidos los objetivos del proceso, el auditor interno está listo para reunir información acerca de cómo funciona el proceso.

- Reunir información: existen varias maneras de reunir información acerca del proceso. El auditor interno debe considerar distintos tipos y fuentes de información relevante para aprovechar la información fácilmente disponible. Además, un análisis de datos y controles para toda la entidad pueden ayudar a proporcionar otras percepciones respecto del proceso.

- Tipos y fuentes de información relevante: el punto de partida para la comprensión de un proceso es la revisión de la documentación que ya existe. Es decir en relación a los documentos que puedan proporcionar información útil respecto de cómo funciona el proceso :

- Políticas relacionadas con el proceso.

- Manuales de procedimiento.

- Organigramas o información similar que describe la cantidad de empleados y las relaciones clave de suministro de informe.

- Descripciones de los trabajos de las personas que participan en el proceso.

- Mapas del proceso que describen el flujo total del proceso.

- Descripciones de las tareas o partes clave del proceso.

- Copias de contratos clave con clientes, proveedores etc.

- Información relevante respecto de las leyes y regulaciones que afectan al proceso.

- Otra documentación que posiblemente se haya desarrollado para respaldar los informes requeridos sobre la eficacia del sistema de controles internos.

Si la documentación disponible no es lo suficientemente exhaustiva, es posible que a las personas que participan en el proceso se les deba realizar preguntas como las siguientes:

- ¿qué tareas clave debe realizar?

- ¿qué entradas (información, documentación, etc.) necesita para realizar estas tareas?

- ¿qué hace específicamente con esas entradas?

- ¿Cuáles son las salidas que genera a partir de cada tarea?

- ¿De qué otras personas o áreas dependen de que usted desempeñe eficaz y puntualmente estas tareas?

- ¿Qué sistemas emplea al realizar estas tareas?

- ¿En cuánto tiempo realiza cada tarea?

- ¿Qué tipos de excepciones u errores encuentra con frecuencia?

- ¿Cómo maneja estas excepciones u errores?

- Análisis de controles para toda la entidad: Si bien es importante comprender las tareas y los controles a nivel de proceso, también es importante comprender la manera en que los controles para toda la entidad pueden influir sobre la ejecución de un proceso. Los puntos débiles en los controles para toda la entidad pueden soslayar los controles bien diseñados de un proceso.

- Documentar el flujo del proceso: para demostrar que el auditor interno comprende cómo funciona realmente el proceso, se deben documentar los pasos clave. Esta documentación del flujo del proceso permitirá que el supervisor del auditor interno o cualquier otra persona pueda realizar fácilmente una revisión de los papeles de trabajo.

3. Identificar y evaluar riesgos:

- Identificar escenarios de riesgo a nivel de proceso: el primer paso en la evaluación de riesgos a nivel de proceso es identificar los escenarios de riesgo inherentes al proceso.

Los escenarios de riesgo son incidentes potenciales de la vida real que pueden afectar negativamente al logro de los objetivos. Este paso se centra en responder la siguiente pregunta: ¿Qué podría

suceder que impida el logro de cada uno de los objetivos a nivel de proceso? Para responder esta pregunta, los auditores internos deben realizar una tormenta de ideas sobre los posibles escenarios de riesgo. A continuación se presenta un resumen de cómo se puede realizar esto.

- Elija un solo objetivo a nivel de proceso.

- Realice una tormenta de ideas sobre las barreras que podrían impedir el logro del objetivo.

a) Incidentes externos para los que la empresa no estaba preparada o no reaccionó de manera oportuna o apropiada.

b) Procedimientos o tareas diseñados de manera inadecuada o documentados de manera deficiente.

c) Fallas en los procedimientos o tareas existentes.

d) Falta de: participación de las personas adecuadas, con las habilidades apropiadas o implementadas de manera correcta.

e) Supervisión o control deficiente de las actividades.

f) Comunicación inadecuada entre las áreas interconectadas.

g) Empleados que infringen intencionalmente las políticas o actúan de manera no ética.

h) Sistemas diseñados de manera inadecuada o de bajo rendimiento.

i) Información inoportuna o inadecuada o falta de información para la toma de decisiones.

j) Falta de mediciones de desempeño o mediciones inadecuadas.

- Definir los riesgos a nivel de proceso.

- Evaluar el impacto y la probabilidad de riesgos.

Analizando lo expuesto *supra*, de lo señalado por el autor citado *supra,* hace referencia significativa de diversos elementos que se deben tener en consideración al momento de elaborar la planificación de auditoría, aunando a ello, es necesario cumplir con una metodología que permitirá el logro de los objetivos planteados.

Como elemento primordial, es importante establecer el propósito de la auditoria, es decir; constituir un enfoque previo de lo que va estar supeditado a investigación y al análisis del ente a ser auditado, para que al momento de la aplicación de las técnicas y pruebas de auditoría, la información que se indague manifieste resultados significativos; y a su vez tener una fuente de información confiable que permita al auditor realizar análisis conforme a las necesidades y debilidades de la empresa. Es por ello, que se deben establecer los objetivos de la auditoria bien definidos la cual estén relacionados con el propósito de la auditoria en por consiguiente, los pasos y procesos aplicados sean conforme a lo que se desea obtener.

Continuando la idea, es necesario platear al alcance del trabajo de auditoría, con una visión bien definida, es decir en la planificación de la auditoria plantear claramente los procesos y subprocesos que van hacer objeto de análisis y a su vez; los límites del alcance; asociando a ello, plantear de donde hasta donde se va analizar dichos procesos; es decir establecer límites, teniendo en cuenta los procesos más relevantes, los objetivos y enfoque del trabajo. Por consiguiente, el tiempo que se estima ocupar, lugar donde se van a aplicar las técnicas y procesos donde se proyecta auditar y también tener en consideración, los procesos que se puedan omitir de manera de ser más concreto con la evaluación en la empresa.

Con propósito de comprender el área auditada, es necesario entender los procesos que se van auditar, en efecto, establecer cuáles son los objetivos claves de cada proceso, por lo tanto, tener un conocimiento integral de lo que se va evaluar, por ello, realizar sus respectivos análisis con base a información relevante que este orientada al objetivo del proceso. En tal sentido, estos procesos persiguen objetivos específicos, tales como la eficacia eficiencia de las operaciones efectuadas, estrategias organizacionales, de cumplimiento, entre otros objetivos específicos; la cual

se deberá tener en cuenta para obtener una información y análisis más acertado. Es por ello, que al tener una comprensión integral y efectiva de los objetivos del proceso, por consiguiente se deberá obtener información de cómo funciona el proceso; ya sea mediante información escrita con respecto a las funciones ejercidas en el proceso, o documentos que respalde información importante para el auditor; como también se podría emplear técnicas para obtener información significativa ya sea por medio de observación o entrevistas a los participantes de los procesos, entre otras técnicas; con la finalidad de comprender eficientemente el área auditada.

Del planteamiento anterior, el auditor al comprender el área que va examinar, deberá tener en cuenta con estudios previos y mediante la aplicación de pruebas y análisis de riesgos; deberá proceder a identificar, cuáles son los riesgos que el área auditada pudiera estar afectada o sujeto a contingencias, es decir; determinar cuáles circunstancias podría suceder que impidan el logro de los objetivos del proceso; con base a ello y mediante la aplicación de técnicas , evaluación y el análisis de las mismas, se definirán cuales son los riesgos que pueden afectar el proceso que se está evaluando, por consiguiente dar recomendaciones y sugerencias al respecto.

El análisis precedente, según lo expuesto por el autor Blanco luna[133], hace referencia al riesgo e importancia relativa, es decir:

> Como parte de la valoración de riesgos, el auditor debe determinar cuáles de los riesgos identificados son, a su juicio, riesgos importantes que requieren especial consideración por parte de la auditoria. Al ejercer este juicio el auditor considera una cantidad de asuntos, incluyendo los siguientes:
>
> - Si el riesgo es un riesgo de fraude.
> - La probabilidad de ocurrencia del riesgo.

[133] BLANCO, Y. (2012). *Normas y Procedimientos de la Auditoria Integral*. Colombia. Editorial Kimpres Ltda, pp. 63-64.

- La probable magnitud de la declaración equivocada importante y la posibilidad de que el riesgo pueda dar origen a declaraciones equivocadas múltiples.

- Si el riesgo se relaciona con desarrollos recientes importantes de tipo económico, contable u otro y, por consiguiente, requiere atención específica.

- La complejidad de las transacciones que pueden dar origen al riesgo.

- Si el riesgo implica transacciones importantes con parte relacionadas.

- El grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo.

- Si el riesgo implica transacciones importantes que están por fuera del curso normal de los negocios de la entidad, o de que alguna manera parece ser inusuales dado el entendimiento que el auditor tiene de la entidad y su entorno.

Los riesgos importantes a menudo se relacionan con transacciones no rutinarias significativas y con asuntos de juicio.

Los riesgos de declaración equivocada importante pueden ser mayores para los riesgos relacionados con transacciones no-rutinarias importantes para asuntos tales como:

- Mayor intervención de la administración para especificar el tratamiento contable.

- Mayor intervención manual para la recolección y el procesamiento de datos.

- Cálculos complejos o principios de contabilidad.

- La naturaleza de las transacciones no-rutinarias, las cuales pueden hacer difícil que la entidad implemente controles efectivos sobre los riesgos.

- Transacciones importantes con partes relacionadas.

En atención a lo expuesto, el auditor deberá analizar los eventos inusuales o extraordinarios, internos y externos, que estime necesario y determinar cuáles son los riesgos más importantes que puedan generar un daño relevante a la empresa, en efecto, podrá aplicar al proceso que está

auditando sus técnicas para precisar el riesgo, la contingencia que se puede generar, la ocurrencia del riesgo detectado, que impacto económico puede ocasionar a la entidad, que origino ese riesgo, con la finalidad de emitir observaciones y sugerencias optimas en beneficio del cliente.

4. Identificar las actividades de control clave.

Importa, y por muchas razones, identificar cuáles son los controles internos calves dependiendo del proceso que se va a auditar y tener claro las actividades clave a evaluar, por consiguiente, es necesario avaluar este paso importante de la planificación de la auditoria, la cual permite al auditor tener un enfoque y visión bien definida de los procesos relevante a evaluar. Según el autor REDING[134] *et.al* citado *supra* nos explica al respecto:

> El auditor debe considerar el impacto de los controles para toda la entidad sobre el proceso bajo revisión antes de continuar con la identificación de las actividades de control clave a nivel de proceso.
>
> Para ejecutar este paso en la planificación del trabajo, es importante comprender los distintos tipos de actividades de control clave a nivel de proceso. De los tipos más comunes de actividades de control:
>
> a) Aprobar. Autorización para ejecutar una transacción, otorgada por una persona que tiene las facultades para hacerlo.
>
> b) Calcular. Computar o volver a computar un importe que resulta de otros datos obtenidos en el proceso.
>
> c) Documentar. Preservar información original o documentar la base lógica de las opiniones emitidas para referencia futura.
>
> d) Examinar. Verificar la existencia o el surgimiento de un atributo.
>
> e) Comparar. Comparaciones entre dos atributos diferentes para verificar si coinciden.

[134] REDING K., SOBEL P. Anderson U.L., HEAD M.J., RAMAMMOOTI S., SALAMASICK M. (2009). Op.cit. pp. 10-32; 10-33.

f) Controlar. Verificar para asegurar que una acción se esté realizando.

g) Restringir. No permitir una acción no aceptable.

h) Segregar. Separar las responsabilidades incompatibles que pueden crear la posibilidad para una acción no deseada.

i) Supervisar. Proporcionar instrucciones y supervisión para asegurar que las acciones y las tareas se llevan a cabo tal como se diseñaron.

Dentro de este orden de ideas, los controles internos efectuados por la empresa son sujetos a ser evaluados en el proceso de auditoría específicamente el auditor debe tener bien definidos y comprender efectivamente los objetivos a nivel de proceso que pretende auditar, así como también deberá evaluar las consecuencias generadas producto de la realización de controles inadecuados, por consiguiente, analizar minuciosamente si las debilidades de los controles internos detectadas inciden negativamente de modo significativo al logro de los objetivos. En relación a lo expuesto, también el auditor deberá considerar que actividades de control son redundantes en el proceso auditado y con base a ello, procederá a recomendar la eliminación del mismo o cambiarlo para optimizar el proceso.

5. Crear un plan de prueba.

Continuando con la idea, el crear un plan de prueba es un elemento importante que se debe tomar en cuenta para la realización de una auditoria, el cual respalda la evaluación y debilidades detectadas, en efecto, para que el auditor logre alcanzar este paso de la planificación deberá tener una comprensión de fondo de los controles internos y procesos de la empresa la

cual va auditar y por ende, elaborar el plan de prueba. Asociado a ello, según el autor REDING[135] *et.al* manifiesta lo siguiente:

> Se debe diseñar un plan de prueba para reunir evidencias suficientes como para respaldar la evaluación respecto de la eficacia con que se están llevando a cabo las actividades de control clave. Proporciona al auditor interno información suficiente para evaluar si los riesgos a nivel de proceso están siendo gestionados a un nivel que respalda el logro de los objetivos a nivel de proceso.
>
> Basándose en la compresión obtenida de las fases de la planificación del trabajo, el auditor está preparado para:
>
> - Determinar qué actividades de control son lo suficientemente importantes como para ser probadas,
> - Desarrollar un enfoque para probar esas actividades de control,
> - Documentar las opiniones que respaldan las pruebas de auditoría elegidas.

Si bien es cierto, que las pruebas de auditoría son una herramienta primordial para el auditor, para poder analizar minuciosamente la información obtenida y a su vez es empleada como respaldo de los hallazgos y debilidades que se detectaron en el proceso de evaluación. Por consiguiente, las pruebas de auditoría sirven de soporte ante la junta directiva para respaldar las observaciones y hallazgos encontrados, aunando a ello, tienen como finalidad buscar evidencias significativas al auditor para determinar cuáles son los riegos que se están generando en los procesos.

6. Desarrollar un programa de trabajo.

En cuanto al programa de auditoría, es un elemento fundamental del proceso de planificación, la cual entre sus funciones principales consiste, en

[135] *Ibídem* p. 10-36.

documentar todas las opiniones y conclusiones realizadas durante la fase de planificación. Es por ello, que el autor Blanco Luna[136] establece:

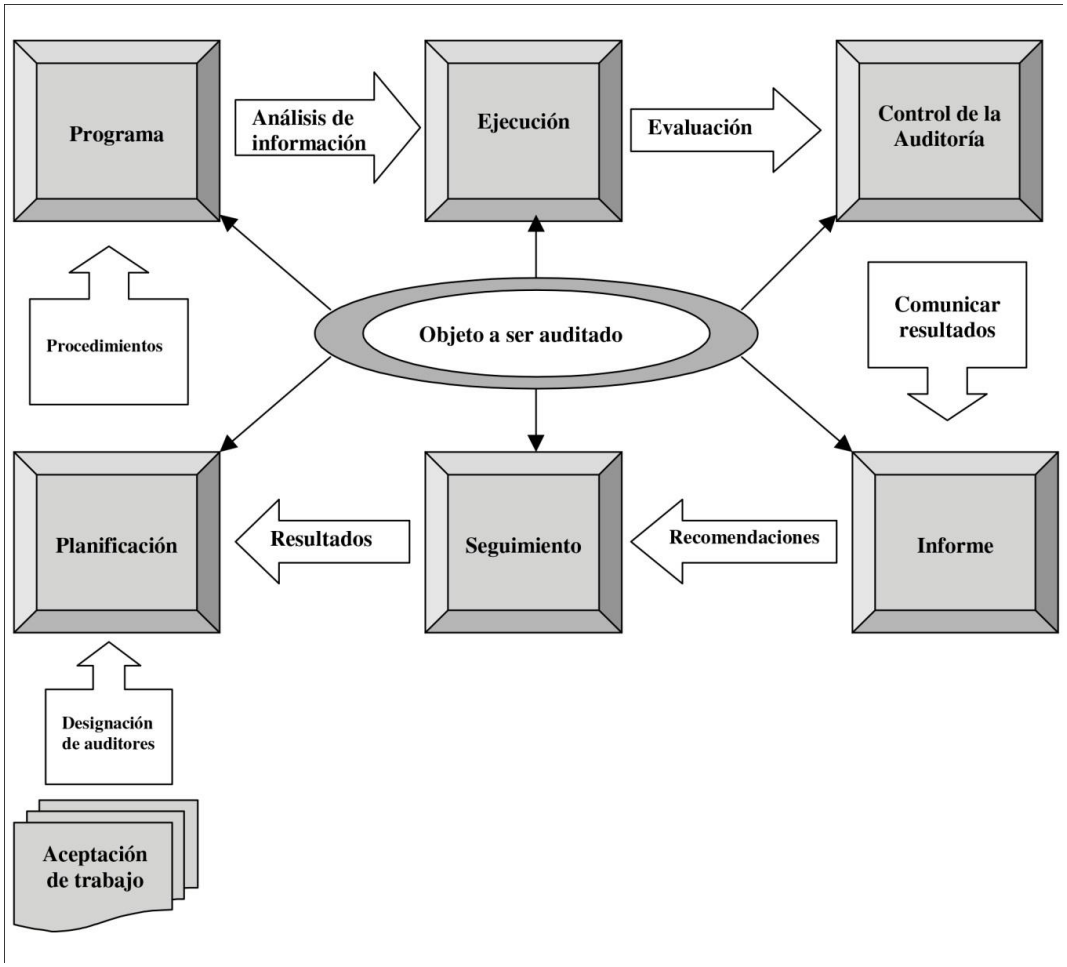
> El auditor deberá desarrollar y documentar un programa de trabajo que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para implementar el plan de auditoría global. El programa de trabajo sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría integral y como un medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo.

Por lo anterior expuesto, el programa de trabajo deberá contener información relevante y significativa concerniente a los procedimientos de auditoría que se pretenden proponer y ejecutar en la empresa, con la finalidad de mejorar y abordar los riesgos y debilidades en que se encuentra la organización a la cual se le realizo un estudio preliminar; la cual el programa de trabajo debe tener una planificación, orden lógico de actividades, consecutivo, con objetivos y enfoque bien definidos. Por consiguiente, es sujeto a control, supervisión y seguimiento para corroborar su efectividad.

Continuando con la idea de los elementos de auditoría, se muestra a continuación de manera grafica los procesos significativos empleados en la auditoria, la cual detalla su proceso de introducción, planificación, desarrollo, ejecución, resultado y seguimiento:

[136] BLANCO, Y. (2012). *Normas y Procedimientos de la Auditoria Integral*. Colombia. Editorial Kimpres Ltda, p 21.

Gráfico Nº 38



Fuente: Vilches Ricardo T.[137]

A continuación finalmente, se presenta el programa de auditoría tributaria enfocado en mejorar las debilidades en materia de impuesto al valor agregado, detectadas mediante la evaluación preliminar del análisis de los procesos de planificación y control tributario en la empresa caso de estudio: Transporte Milenio C.A.,

[137] VILCHES, Ricardo T. *Apuntes del Estudiante de Auditoría*. p.96. [libro en línea], fecha de la consulta: 20 de septiembre de 2015. Disponible: http://www.ecobachillerato.com/temasecem/auditoria.pdf

Cuadro Nº3

PROGRAMA DE TRABAJO	
Programa de:	Auditoria Tributaria.
Responsable:	Ana C Noguera M.
Área auditada:	Transporte Milenio C.A.
Alcance:	Proceso de verificación del cumplimiento de los deberes materiales y formales en materia de impuesto al valor agregado para el ejercicio fiscal objeto de auditoría.
Objetivo general:	Establecer rol de actividades a ejecutar en el procedimiento de auditoría tributaria en materia del impuesto al valor agregado.
Objetivos específicos:	Verificar el cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado.
	Describir los procedimientos aplicables para la revisión de las obligaciones del impuesto al valor agregado.

Fuente: Noguera, A. (2015).

P-DF

PROGRAMA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
Débito Fiscal

EMPRESA:		**Nº RIF.**	
Nº CLIENTE:			
PERÍODO FISCAL:		**AÑO:**	

DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOS:	REF.	HECHO POR	FECHA
1.- Aplicar cuestionario de Control Interno. 2.- Verificar el cumplimiento de los deberes formales de las facturas producto de operaciones de venta. 2.1.- Verificar el cumplimiento de las formalidades de las facturas emitidas por ventas internas no gravadas. 2.2.- Verificar el cumplimiento de las formalidades de las facturas emitidas por ventas de exportación. 2.3.- Verificar el cumplimiento de las formalidades de las facturas emitidas por ventas internas gravadas por alícuota general. 2.4.- Verificar el cumplimiento de las formalidades de las facturas emitidas por ventas internas gravadas por alícuota adicional. 2.5.- Verificar el cumplimiento de las formalidades de las facturas emitidas por ventas internas gravadas por alícuota reducida. 2.6.- Verificar si se emiten facturas de venta por cada uno de sus servicios prestados. 2.7.- Verificar si se conservan las facturas de ventas hasta que este prescrita la obligación tributaria. 2.9.- Verificar si se emite facturas en formatos elaborados por imprentas autorizadas. 2.9.1.- Programa de revisión de facturas elaboradas por imprenta autorizada. 2.9.2.- Programa de revisión de formas libres elaboradas por imprenta autorizada. 3.- Verificar si las ordenes de entrega cumple con los requisitos y características exigidos por las normas. 4.- Verificar si se emiten notas de débito por prestaciones de servicio que quedaron sin efecto u originaron un ajuste y por las cuales se otorgaron facturas. 5. Verificar el cumplimiento de los deberes formales del libro de ventas. 6.- Determine el Débito Fiscal: 6.1.- Elaborar Papel de trabajo para determinar los débitos fiscales del período de imposición según alícuotas. 6.2.- Cotejar operaciones registrada en el Libro de Ventas con Mayor Auxiliar de caja, banco y cuentas por cobrar. 7.- Verificar el cumplimiento de los deberes formales del libro de ventas			

Fuente: Noguera, A. (2015)

P-DF

PROGRAMA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
Débito Fiscal

EMPRESA:		**Nº RIF.**	
Nº CLIENTE:			
PERÍODO FISCAL:		**AÑO:**	

DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOS:	REF.	HECHO POR	FECHA
7.1.- Verificar si se lleva el libro de ventas sin atraso. 7.2.- Verificar si los valores registrado en el libro de ventas coincide con los datos que se indican en la declaración de IVA. 7.3.- Realizar prueba de cumplimiento al libro de ventas. 7.4.- Verificar si el libro de ventas es llevado en castellano y en moneda de curso legal. 7.5.- verificar si el libro de ventas se encuentra en orden cronológico. 7.6.- verificar si el libro de ventas deja constancia de la fecha y número de las facturas, nota de debito o notas de crédito y de la declaración de exportación. 7.7.- verificar si el nombre y apellido del receptor del servicio que se encuentra registrado en el libro, es igual al documento de origen emitido. (Caso persona natural). 7.8.- verificar la denominación o razón social del receptor del servicio que se encuentra registrado en el libro, es igual al documento que origino la operación. (Caso de: persona jurídica, sociedades de hecho, comunidades, entes públicos y consorcios). 7.9.- verificar si el número de RIF del receptor del servicio es igual al documento que origino la operación. 7.10.- verificar el valor total de las prestaciones de servicios discriminando las gravadas exentas, exoneradas o no sujetas al impuesto. 7.11.- verificar el monto del debito fiscal de las operaciones gravadas al impuesto.			

Fuente: Noguera, A. (2015).

P-CF

PROGRAMA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
Crédito Fiscal

EMPRESA:		Nº RIF.	
Nº CLIENTE:			
PERÍODO FISCAL:		**AÑO:**	

DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOS:	REF.	HECHO POR	FECHA
1.- Aplicar Cuestionario de Control Interno. 2.- Verificar el cumplimiento de los deberes formales de las facturas producto de operaciones de compras. 3.- Verificar el cumplimiento de las formalidades de las facturas recibidas por compras internas no sujetas u exentas. 4.- Verificar el cumplimiento de las formalidades de las facturas y declaración única de aduana por compras de importación. 5.- Verificar el cumplimiento de las formalidades de las facturas recibidas por compras internas gravadas por alícuota general. 5.1- Verificar el cumplimiento de las formalidades de las facturas recibidas por compras internas gravadas por alícuota adicional. 5.2- Verificar el cumplimiento de las formalidades de las facturas recibidas por compras internas gravadas por alícuota reducida. 6.- Verificar si se emiten notas de Crédito por prestaciones de servicio que quedaron sin efecto u originaron un ajuste y por las cuales se otorgaron facturas. 7.- Verificar el cumplimiento de los deberes formales del libro de compras. 7.1.- Verificar si se lleva el libro de compras sin atraso. 7.2.- Verificar si los valores registrado en el libro de compras coincide con los datos que se indican en la declaración de IVA. 7.3.- Realizar prueba de cumplimiento al libro de compras. 7.4.- Verificar si el libro de compras es llevado en castellano y en moneda de curso legal. 7.5.- Verificar si los valores registrado en el libro de compra coincide con los datos que se indican en la declaración de IVA. 7.6.- verificar si el libro de compras se encuentra en orden cronológico. 7.7.- verificar si el libro de compras registra la fecha y número de las facturas, notas de debito o notas de crédito y la declaración de aduanas.			

Fuente: Noguera, A. (2015).

P-CF

PROGRAMA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
Crédito Fiscal

EMPRESA:		Nº RIF.	
Nº CLIENTE:			
PERÍODO FISCAL:		**AÑO:**	

DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOS:	REF.	HECHO POR	FECHA
7.8.- verificar si el nombre y apellido del vendedor o prestador del servicio que se encuentra registrado en el libro, es igual al documento de origen emitido. (Caso persona natural). 7.9.- verificar la denominación o razón social del vendedor o prestador del servicio que se encuentra registrado en el libro, es igual al documento que origino la operación. (Caso de: persona jurídica, sociedades de hecho, comunidades, entes públicos y consorcios). 7.10.- verificar si el número del RIF del vendedor o prestador del servicio, es igual al documento que origino la operación. 7.11.- verificar el valor total de las importaciones definitivas y compras nacionales de bienes y recepción de servicios discriminando las gravadas, exentas, exoneradas o no sujetas al impuesto. 7.12.- verificar el monto del crédito fiscal de las operaciones gravadas al impuesto. 8.- Determine el Crédito Fiscal: 8.1.- Elaborar Papel de trabajo para determinar los créditos fiscales del período de imposición según alícuotas. 8.2.- Cotejar operaciones registrada en el Libro de compras con Mayor Auxiliar de caja, banco y cuentas por pagar.			

Fuente: Noguera, A. (2015).

P-RET

PROGRAMA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
Retenciones

EMPRESA:		Nº RIF.	
Nº CLIENTE:			
PERÍODO FISCAL:		**AÑO:**	

DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOS:	REF.	HECHO POR	FECHA
1.- Aplicar Cuestionario de Control Interno 2.- Verificar si emite comprobantes de retención del IVA cumpliendo con los requisitos y características exigidas por las normativa 3.- Verificar si la declaración informativa de las compras y de las retenciones del impuesto al valor agregado (archivo TXT), practicadas durante el periodo correspondiente fueron presentada en plazo. 4.- Verificar si la ha presentado más de una declaración sustitutiva por periodo fiscal. 5.- Verificar si ha efectuado la retención de impuesto al momento de abonar en cuenta o pagar la factura del proveedor. 6.- Verificar si entero fuera del plazo el monto retenido del IVA. 7.- Verificar si enteró el impuesto IVA retenido. 8.- Determinar si los créditos fiscales declarados en la declaración definitiva de IVA y los transmitidos en los archivos TXT coinciden. 9.- Identificar las facturas a los cuales no se aplico retención de IVA. 10.- Revisar que las facturas que no se hicieron retenciones de IVA se encuentren excluidas según el artículo 3 de la Providencia Administrativa SNAT/2015/0049. 10.1.- Verificar si la facturas de compras se encuentra exenta o exonerada. 10.2.- Verificar que el proveedor sea contribuyente formal del IVA. 10.3.- El proveedor hayan sido objeto de un régimen de percepción de venta de bebidas alcohólicas, fósforo, cigarrillos, tabacos y otros derivados de tabacos. 10.4.- El proveedor haya sido objeto de un régimen de percepción ce impuesto al valor agregado, con ocasión de la importación de bienes. 10.5.- Verificar si se trata de operaciones pagadas por empleados por concepto de viáticos.			

Fuente: Noguera, A. (2015).

P-RET

PROGRAMA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
Retenciones

EMPRESA:		Nº RIF.	
Nº CLIENTE:			
PERÍODO FISCAL:		**AÑO:**	

DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOS:	REF.	HECHO POR	FECHA
10.6.- Verificar si el pago fue efectuado por los gerentes, directores, administradores u otros empleados por concepto de gastos reembolsables, siempre y cuando el monto de la operación no exceda de 20 UT. 10.7.- Verificar si las compras de bienes muebles o prestación de servicio sean pagadas con cargo a caja chica siempre y cuando el monto de la operación no exceda de 20 UT. 10.8.- Verificar si los pagos efectuados mediante domiciliación de cuenta para los servicios de luz, agua, teléfono y aseo urbano. 10.9.- Verificar si el proveedor se encuentra inscrito en el registro nacional de exportadores. 10.10.- Verificar si el total de las ventas o prestaciones de servicios exentos de los proveedores supera el 50% del total de sus operaciones de ventas o prestación de servicio durante el ejercicio fiscal anterior. 11.- Revisar si las facturas y notas de créditos que no discriminan el IVA en referidos documentos, se cálculo el impuesto a retener según el artículo 5 de la Providencia Administrativa SNAT/2015/0049. 12.- Revisar si se emiten comprobantes de retención de IVA y se entregan al proveedor en el plazo establecido por la norma. 13.- Revisar si el comprobante de retención cumple con las formalidades.			

Fuente: Noguera, A. (2015).

P-AP

PROGRAMA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
Autoliquidación y Presentación de Declaración

EMPRESA:		Nº RIF.	
Nº CLIENTE:			
PERÍODO FISCAL:		**AÑO:**	

DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOS:	REF.	HECHO POR	FECHA
1.- Aplicar Cuestionario de Control Interno. 2.- Revisar la determinación de la Cuota Tributaria del período. 3.- Verificar si se ha presentado oportunamente la declaración que contiene la determinación IVA. 4.- Revisar la fecha de presentación y pago de la planilla de autodeterminación de IVA según calendario de contribuyentes especiales. 5.- Identificar responsable del pago del tributo. 6.- Revisar comprobantes de pago de las planillas autoliquidada de IVA. 7.- Revisar medio de pago de las planillas autoliquidadas de IVA. 8.- Verificar si la declaración no presenta omisión de información. 9.- Revisar en la contabilidad de la empresa las cuentas de efectivo para comprobar modalidad de pago del impuesto. 9.1.- si el pago fue efectuado en dinero, revisar las partidas contables de caja chica y caja. 9.2 - si el pago fue efectuado con cheque revisar el estado de cuenta bancario para constatar la efectividad del pago. 10.- Verificar si presento la empresa más de una declaración sustitutiva de IVA en el período fiscal. 10.1.- revisar las planillas de pago o estado de cuenta del contribuyente arrojado por el portal fiscal, para determinar si hay más de una declaración sustitutiva. 11.- prever los riesgos relacionados al incumplimiento de la autoliquidación y presentación de la declaración. 11.1.- falta de fondo para efectuar el pago. 11.2.- desviación del dinero para el pago del impuesto determinado. 11.3.- omisión de información para la elaboración de la declaración de IVA. 11.4.- inexactitud de los libros con las declaraciones presentadas.			

Fuente: Noguera, A. (2015).

P-AP

PROGRAMA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
Autoliquidación y Presentación de Declaración

EMPRESA:		Nº RIF.	
Nº CLIENTE:			
PERÍODO FISCAL:		**AÑO:**	

DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOS:	REF.	HECHO POR	FECHA
11.5.- supervisar y evaluar la función de autoliquidar y pagar el impuesto.			

Fuente: Noguera, A. (2015).

En conclusión, el programa de auditoría tributaria es un proceso que está constituido por una serie de actividades de técnicas de auditoría para evaluar y detectar debilidades en los procesos y optimizar los métodos aplicados. Conviene destacar, que se encuentra relacionado con la planificación previa a la ejecución de los procedimientos de auditoría hacer ejecutados en la organización objeto de estudio; la cual es necesaria la realización de una evaluación preliminar para detectar cuáles son sus debilidades significativas a la cual se va a dirigir y aplicar el programa.

Con respecto al programa planteado como propuesta de la presente investigación, tiene como finalidad dar respuesta al objetivo del actual capítulo y a su vez generar una propuesta ante la junta directiva de la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A., para el perfeccionamiento, control y evaluación del cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado; con base a las diversas debilidades y amenazas que se detectaron en materia de gestión tributaria y control interno tributario con respecto, al cumplimiento de las obligaciones concerniente al impuesto al valor agregado anteriormente detectados y analizados. Es por ello, que se genera la necesidad de proponer la auditoria tributaria como mecanismo de evaluación del cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado en la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A.

CONCLUSIONES

Finalmente, teniendo en consideración los análisis efectuados a los resultados obtenidos mediante la aplicación del instrumento (cuestionario) que sirvió de herramienta principal para indagar de manera significativa sobre la gestión tributaria y procesos de control interno tributario aplicados en la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A., en relación con el enfoque; se determino, que la empresa carecía de una planificación tributaria eficiente, generando con ello una debilidad notoria y significativa en la gestión tributaria con respecto a la administración del impuesto al valor agregado; sin embargo, se determino que en la empresa realizan sus operaciones tributarias de manera empírica, es decir; con acciones o funciones rutinarias sin estar establecidas por escrito de manera formal, mediante la designación de responsabilidades de manera más explicitas.

Continuando con la idea, es importante señalar que se detecto como debilidad, que la empresa no formula estrategias en relación al cumplimiento de los deberes formales y materiales en materia de IVA; a tal efecto, se evidencio que carece de acciones correctivas para mejorar la posición estratégica con respecto al cumplimiento de las obligaciones de IVA, generando en la empresa deficiencia en su gestión tributaria y revelo como hallazgo debilidad por falta de aprovechamiento de sus oportunidades al no darle importancia a las estrategias que pueda emplearse en beneficio de la organización; de esta manera se evidencio que carece de una planificación tributaria formal.

Debe señalarse, que el control interno en la gestión tributaria de la empresa caso de estudio Transporte Milenio C.A., mediante su evaluación preliminar determino; que presenta una debilidad significativa en cuanto a que la empresa carece de los componentes de un control interno adecuado, la cual genera una deficiencia en la gestión tributaria porque no está siendo

controlado de manera optima sus procesos, generando un riesgo con respecto al logro de sus objetivos y metas planteadas. Evidentemente, carece de un ambiente de control, procesos de valoración de riesgos con respecto al cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado, de sistemas de información y comunicación; se evidenció que carecen totalmente de políticas y procedimientos de control interno formales, es decir; solo ejecutan controles informales muy sencillos que no abarca las necesidades de la empresa, debe señalarse que carece de supervisión, seguimiento y evaluación al control efectuado por la empresa. En efecto, la ausencia de un control tributario efectivo impide detectar y corregir a tiempo cualquier omisión o irregularidad que se esté ejecutando.

Por consiguiente, se evidenció según estudio preliminar y análisis de los resultados de la información suministrada por la muestra seleccionada; que no cuenta la empresa con la asistencia de auditoría interna ni externa para procurar el mejoramiento continuo de los procesos y a su vez ser empleada como un instrumento de prevención de riesgos con respecto al cumplimiento de los deberes formales y materiales en materia de IVA; falta de asesoramiento tributario y carencia de capacitación del personal en materia de IVA que se encuentran vinculados en el proceso tributario en la empresa.

En resumidas cuentas, la presencia de diversos hallazgos revelados en la presente investigación, genero la necesidad de desarrollar y proponer un programa de trabajo tributario enfocado en evaluar, revisar y verificar el cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado en la empresa de transporte caso de estudio, para establecer un control preventivo tributario y en efecto mejorar la gestión tributaria.

RECOMENDACIONES

Con base a las debilidades detectadas en la presente investigación con respecto a la gestión tributaria en materia de impuesto al valor agregado, se recomienda la elaboración y ejecución de una planificación tributaria de acuerdo a la normativa tributaria vigente en materia de IVA.

Continuando con la idea, se recomienda la Formulación y ejecución de estrategias en materia de IVA para mejorar su planificación tributaria; la ejecución de auditoría tributaria como mecanismo de evaluación del cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado.

Por consiguiente, se sugiere la contratación de asesoramiento tributario como una herramienta de prevención, para aclara dudas que se puedan originar en efecto evitar errores y tener actualizado al personal involucrado en los procesos tributarios; se recomienda la capacitación constante del personal involucrado en el proceso tributario especialmente en materia IVA; mediante la ejecución y a su vez procurando la asistencia del personal a talleres, cursos, charlas y conferencias en materia de IVA.

Dentro de este orden de ideas, se recomienda considerablemente la ejecución seguimiento y evaluación de un control interno tributario para determinar si la gestión tributaria se está efectuando de manera eficiente. Tomar en consideración el cumplimiento de los componentes de control interno en la empresa, para mejorar significativamente la gestión tributaria y evitar incumplimiento de las obligaciones en materia de IVA.

Finalmente, se sugiere establecer valores organizacionales que fomente una cultura tributaria en la empresa, que sirvan como indicadores de gestión tributaria para evaluar el desempeño del personal involucrado en el proceso tributario.

REFERENCIAS

- ARIAS, FIDAS. (2006). *El Proyecto de Investigación*. Caracas. Distrito Federal. Venezuela Editorial Episteme.
- DEL BUEY, Pablo A.(2003) *Auditoria fiscal. Concepto y metodología*. Edita. Instituto de Estudios Fiscales, España. [libro en línea], fecha de la consulta: 26 de mayo de 2015. Hora 3:30 pm. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Investigaciones/Inves2003_09.pdf
- JUÁREZ, Elisa (2011). *La auditoria tributaria como mecanismo para disminuir el riesgo de sanciones por incumplimiento de los deberes formales en materia del impuesto al valor agregado*. Trabajo de grado de especialización no publicada. Universidad centroccidental Lisandro Alvarado, Barquisimeto, Venezuela.
- ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA (2014). Decreto con rango, valor y fuerza de ley que establece el impuesto al valor agregado. Publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria Nº 6.152 del 18 de noviembre del 2014.
- ROMERO, Marco A. (2013). *Comentarios a las normas que regulan el Impuesto al Valor Agregado.* Caracas. Editorial Vadel Hermanos.
- MOYA, Edgar J. (2000), *Elementos de fianzas Públicas y Derecho Tributario.* Caracas. Editorial Mobil-Libros.
- GARAY, J. y GARAY M. Decreto con rango valor y fuerza de ley que establece el Impuesto al valor agregado. Gaceta oficial 38.632 del 26 de febrero del 2007. COM 1.
- ANDARA, Lenin J. (2012). *Poder y Potestad Tributaria*. Producciones Editoriales C.A. Mérida – Venezuela.
- VILLEGAS, Héctor B. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 8ª edición actualizada y ampliada. Editorial Astrea. Buenos Aires – Argentina.

- ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE (2000). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Gaceta Oficial Número 5.453 del 24 de marzo de 2000 (Reimpresión de la Gaceta Oficial Número 36.869 del 30 de diciembre de 1999). Primera enmienda Gaceta Oficial Número 5.908 Extraordinaria del 19 de febrero de 2009.
- JARACH, Dino. (1980). *Curso de Derecho Tributario*, tercera edición. Ediciones Cima. Buenos Aires - Argentina.
- ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA (2001). Ley del servicio nacional integrado de Administración Aduanera y Tributaria. Publicada en Gaceta Oficial nº 37.320 del fecha 08 de noviembre de 2001.
- ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA (2014). Decreto Nº 1.434. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario. Publica en Gaceta Oficial Extraordinaria Nº 6.152 del 18 de Noviembre de 2014.
- CRER, C. (2011). *Evasión Tributaria. Elusión, la Defraudación y la Economía de Opción*. Caracas - Venezuela. Vadel Hermanos Editores.
- SÁNCHEZ, Solz. (2012). *Propuesta de un diseño de planificación tributaria caso específico: Empresa Uniparts, c.a*. Trabajo de grado de especialización no publicada. Universidad centroccidental Lisandro Alvarado, Barquisimeto, Venezuela.
- SENIAT (2015). Providencia Administrativa Nº SNAT/2015/0049 Mediante la cual se designan agentes de Retención del Impuesto al valor agregado. Publicada en Gaceta Oficial Nº 40.720 el 10 de agosto de 2015.
- ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA (1999). Reglamento de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado. Publicada en Gaceta Oficial Nº 5.363 del 12 de julio de 1999.

- SENIAT (2006). Providencia Administrativa Nº SNAT/2006/0685; providencia sobre sujetos pasivos especiales. Publicada en Gaceta Oficial Nº 38.622. el 06 de noviembre de 2006.
- SENIAT (2013). Providencia administrativa N° SNAT/2013/ 0048. Regula el registro único de información fiscal. Publicada en gaceta oficial N° 40.214, del 25 de julio del 2013.
- VILLACÍS Isabel V. (2012). *Procedimientos de aplicación tributaria para mundo deportivo s.a., realizada bajo la normativa tributaria vigente y las afectaciones al convertir sus estados financieros bajo normas internacionales de información financiera*. Trabajo de grado publicada. Universidad central del Ecuador, Quito, Ecuador.

- SALCEDO Yohiris Z. (2010). *la planificación tributaria como herramienta de prevención ante los efectos de la carga fiscal del impuesto al valor agregado (IVA) en la empresa constructora Susep, C.A.* trabajo de grado de especialización publicado. Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado, Barquisimeto, Venezuela.
- BLANCO, Luna Y.(2012). *Normas y Procedimientos de la Auditoria Integral*. Colombia. Editorial Kimpres Ltda.
- GALARRAGA, Alfredo. (2002). *Fundamentos de Planificación Tributaria*. Edición Venezuela. Caracas Venezuela.
- HIDALGO, Alejandra (2009). *Aspectos generales de la planificación tributaria en Venezuela.* Universidad Dr. Rafael Belloso Chacin, Maracaibo, Venezuela. [Libro en línea], fecha de la consulta: 4 de septiembre de 2015. Disponible en: http://publicaciones.urbe.edu/index.php/comercium/article/viewArticle/198/266

- SALAS Keni A.(2009). Evaluación del sistema de control tributario en materia de los tributos de las telecomunicaciones de la empresa Inter.

Trabajo de grado de especialización no publicada. Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado, Barquisimeto, Venezuela.

- HEVIA, E. (2006). Fundamentos de la Auditoría Interna, segunda edición revisada de “concepto moderno de la auditoría interna”. Madrid. Instituto de Auditores Internos de España. Madrid – España.
- THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATION. (2006). Control Interno de la Información Financiera Guía para” pequeñas” empresas cotizadas. Madrid – España. Instituto de auditores internos de España.
- COOPERS & LYBRAND. (2007). Control Interno Informe Coso. Cuarta Edición. Colombia. editorial kimpres ltda.
- VILCHES, Ricardo T. Apuntes del Estudiante de Auditoría. [libro en línea], fecha de la consulta: 20 de septiembre de 2015. Disponible: http://www.ecobachillerato.com/temasecem/auditoria.pdf
- REDING K., SOBEL P. Anderson U.L., HEAD M.J., RAMAMMOOTI S., SALAMASICK M. (2009). Auditoría Interna: Servicios de aseguramiento y consultoría. Primera impresión. La fundación de investigaciones del IIA, Estados Unidos de Norteamérica.

ANEXOS

Universidad Católica del Táchira
Decanato de Investigación y Postgrado
Dirección de Postgrado

CONSTANCIA DE VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO

Quién suscribe, **MSc. Brígida Carolina Rincón chacón.**, titular de la cedula de identidad ***Nº V- 11.506.430.*** A través de la presente, manifiesto que he validado el modelo de cuestionario diseñado por la ***Lcda. Ana Carolina Noguera Molina***, titular de la cédula de identidad ***Nº V-17.502.077,*** estudiante de la Especialización en Auditoria Integral, en la Universidad Católica del Táchira, cuyo Trabajo tiene por objetivo: *Proponer la Auditoria tributaria como mecanismo de evaluación del cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado en las empresas de transporte.*

Caso de Estudio: Transporte Milenio C.A. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira.

Considero que el cuestionario presentado:

Reune los requisitos para ser aplicado

En San Cristóbal a los, 06 días del mes de Septiembre de 2015.

MSc. Brígida Carolina Rincón chacón.
C.I.V-11.506.430.

Universidad Católica del Táchira
Decanato de Investigación y Postgrado
Dirección de Postgrado

CONSTANCIA DE VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO

Quién suscribe, **MSc. Yamile Karina Acosta Ramírez.**, Titular del número de cedula de identidad **Nº 9.342.102**, con título de: **Magíster Scientiarum en Derecho Tributario y Especialista en Gerencia Tributaria**. A través de la presente, manifiesto que he validado el modelo de cuestionario diseñado por la ***Lcda. Ana Carolina Noguera Molina***, titular de la cédula de identidad ***Nº V-17.502.077***, estudiante de la Especialización en Auditoria Integral, en la Universidad Católica del Táchira, cuyo Trabajo tiene por objetivo: *Proponer la Auditoria tributaria como mecanismo de evaluación del cumplimiento de las obligaciones del impuesto al valor agregado en las empresas de transporte.*

Caso de Estudio. Transporte Milenio C.A. Municipio San Cristóbal – Estado Táchira

Considero que el cuestionario presentado:

Reúne los requisitos y características en cuanto a redacción con los objetivos y las variables objeto de estudio.

En San Cristóbal a los, 25 días del mes de Septiembre de 2015.

MSc. Yamile Karina Acosta Ramírez
C.I.V-9.342.102.

DATOS PERSONALES

APELLIDOS Y NOMBRES	Acosta Ramirez Yamile Karina
N• CEDULA DE IDENTIDAD	V-9.342.102
LUGAR Y FECHA DE NACIMIENTO	San Cristóbal 24 /09/1.973
TELEFONO	0424-7068027 – 0276-3436572
OCUPACIÓN	Especialista Aduanero y Tributario SENIAT Región Los Andes – 19 años de servicio

ESTUDIOS REALIZADOS

AÑO	TITULO OBTENIDO	INSTITUTO	LUGAR
2.012	*Diplomado en Componente Docente*	Universidad del Zulia	Maracaibo
2.004	*Magíster Scientiarum en Derecho Tributario*	Universidad Santa María	San Cristóbal
1.999	Especialista en Gerencia Tributaria	Universidad Católica del Táchira	San Cristóbal
1.995	Licenciada en Contaduría Pública	Universidad Católica del Táchira	San Cristóbal

EXPERIENCIA LABORAL EN EL SENIAT

AÑO	DIVISIÒN	CARGO
2015 actualidad	Jurídica Tributaria	Ponente de Recursos Administrativos
2013 -2015	Tramitaciones	Coordinadora Unidad de Trámites
2008-2013	Tramitaciones	Coordinadora Área de Notificaciones
2.007-2.008	Fiscalización	Coordinadora Área de Presencia Fiscal
2.006-2.007	Fiscalización	Supervisora de Fiscalizaciones de Fondo y Semi Fondo
2.004-2.006	Contribuyentes Especiales	Coordinadora Área de Asistencia al Contribuyente
1.999-2.004	Fiscalización	Supervisora de Fiscalizaciones de Fondo y Semi Fondo
1.996-1.999	Fiscalización	Fiscal actuante en el Área de Fiscalizaciones de Fondo y Semi Fondo

Experiencia Docente

INSTITUCION	DIRIGIDO	MATERIAS O CURSOS DICTADOS
Universidad Católica del Táchira (UCAT)	Especialización en Gerencia Tributaria	Impuesto Al Valor Agregado E Impuesto Sobre La Renta
Universidad Católica del Táchira (UCAT)	Educación Continua	Actualización Tributaria, Declaraciones Vía Internet
SENIAT	Contribuyentes	Impuesto Al Valor Agregado E Impuesto Sobre La Renta, Actualización Tributaria, Declaraciones Vía Internet

CURSOS REALIZADOS

MES/AÑO	NOMBRE DEL CURSO	INSTITUTO	HORAS
Febrero 2015	Reforma del Código Orgánico Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta y Ley del Impuesto al Valor Agregado	Centro de Estudios	16
Noviembre 2014	Ley de Sucesiones, Donaciones y demás ramos conexos	Centro de Estudios	16
Diciembre 2011	Actualización del Manual de Conformación de Expedientes	Centro de Estudios	16
Octubre 2010	Sistema Tributario Socialista	Centro de Estudios	08
Julio 2010	Técnicas Modernas de Supervisión	Centro de Estudios	20
Junio 2010	Redacción de Actas de Entrega	Centro de Estudios	10
Mayo 2009	Técnicas de Supervisión para mandos Intermedios	Centro de Estudios	20
Abril 2009	Código Orgánico Tributario	Centro de Estudios	20
Abril 2009	Sistema de Cuenta Corriente	Centro de Estudios	40

Abril 2009	Deberes y derechos de los Funcionarios públicas	Centro de Estudios	5
Octubre 2008	Normas Generales de Facturación	Centro de Estudios	10
Junio 2008	Análisis de Estados Financieros	MMR-Asesoría y Formación	20
Enero 2008	Actualización Tributaria	Centro de Estudios	01
Octubre 2006	Legitimación de Capitales	Centro de Estudios Fiscales	20
Junio 2006	Los Ilícitos Tributarios	Centro de Estudios Fiscales	20
Mayo 2006	Código Orgánico Tributario	Centro de Estudios Fiscales	30
Octubre 2005	II Jornadas de Tributación Agrícola	AGROINFORMATICA	16
Abril 2004	Código Orgánico Tributario	ENAHP	24
Diciembre 2003	Precios de Transferencia	Centro de Estudios Fiscales	20
Noviembre 2003	Charla "Medidas Cautelares"	Gerencia Jurídica Tributario	10
Noviembre 2003	Charla "Procedimientos Administrativos"	Gerencia Jurídico Tributario	03
Noviembre 2003	Mesa de Trabajo "Proyecto de Instructivo en materia Probatoria"	Gerencia Jurídico Tributario	07
Octubre 2003	Simplificación de Trámites Administrativos	Centro de Estudios Fiscales	10
Agosto 2003	Ilícitos Aduaneros	Centro de Estudios Fiscales	20
Junio 2003	Regímenes Aduaneros Especiales	Centro de Estudios Fiscales	30

Junio 2003	Normas Andinas – OMC Sobre Valoración Aduanera	Centro de Estudios Fiscales	40
Mayo 2003	Arancel de Aduanas con Base Sistema Armonizado	Centro de Estudios Fiscales	30
Mayo 2.003	Trámites y Procedimientos Aduaneros	Centro de Estudios Fiscales	30
Mayo 2.003	Derecho Aduanero	Centro de Estudios Fiscales	40
MES/AÑO	**NOMBRE DEL CURSO**	**INSTITUTO**	**HORAS**
Abril 2.003	Auditoria Bancaria	ENAHP	20
Noviembre 2.002	Contabilidad Bancaria	ENAHP	20
Noviembre 2.002	Reforma Ley de Impuesto sobre la Renta 2001	ENAHP	24
Noviembre 2.002	Fiscalización en Rentas	Centro de Estudios Fiscales	50
Octubre 2.002	Seminario sobre Auditoria Fiscal	Centro de Estudios	30
Octubre 2.002	Redacción de Actas e Informes Fiscales	Centro de Estudios Fiscales	20
Septiembre 2.002	Análisis de Estados Financieros en ambiente inflacionario	Capacitación Empresarial Pilar Pacheco, C.A.	8
Julio 2.002	Regímenes Aduaneros Especiales	Centro de Estudios Fiscales – Aduana de San Antonio	30
Junio 2.002	Liderazgo y Cultura Organizacional	ENAHP	20
Mayo 2.002	Estados Financieros Corregidos por Efectos de la Inflación	Capacitación Empresarial Pilar Pacheco, C.A.	20

Mayo 2.002	Oratoria	ENAHP	20
Octubre 2001	Internet	ENAHP	24
Noviembre 2001	Seminario Tópicos Tributarios	Universidad Santa María	48
Noviembre 2001	Ley de Remisión Tributaria	SENIAT	10
Septiembre 2001	Derecho Tributario Internacional	Universidad Santa María	48
Septiembre 2001	Power Point	ENAHP	24
Septiembre 2001	Excel Avanzado	ENAHP	24
Junio 2001	Ilícitos Fiscales	Universidad Santa María	48
Junio 2001	Instituciones Financieras	ENAHP	20
Abril 2001	Análisis Doctrinario y Jurisprudencial	Universidad Santa María	48
Marzo 2000	Reforma de la Ley de I.S.L.R.-1.999	ENAHP	24
Julio 1.999	Impuesto al Valor Agregado	Centro de Estudios Fiscales	24
Septiembre 1.998	Redacción de Actas e Informes Fiscales	Centro de Estudios Fiscales	20
Marzo 1.998	Auditoría Fiscal en Rentas	ENAHP	80
Octubre 1.997	Cobranza tributaria	Centro de Estudios Fiscales	20
Agosto 1.997	Foro sobre Aspectos Generales en Materia Tributaria	SENIAT	6
Julio 1.997	Técnicas de Supervisión y Toma de Decisiones	ENAHP	40
Junio 1.997	Inglés Nivel III	Universidad Católica del Táchira	40
Noviembre 1.996	Curso de Ajuste por Inflación	Centro de Estudios	20

Julio 1.996	Simulador de Recaudación de Contribuyentes Especiales	Centro de Estudios Fiscales	32
MES/AÑO	**NOMBRE DEL CURSO**	**INSTITUTO**	**HORAS**
Junio 1.996	Redacción de Actas e Informes Fiscales	E.N.H.P.	20
Junio 1.996	Inglés Nivel II	Universidad Católica del Táchira	40
Marzo 1.996	Administración Tributaria	E.N.H.P.	240
Febrero 1.996	Inglés Nivel I	Universidad Católica del Táchira	40
Enero 1.996	Excel 5.0	Universidad Católica del Táchira	30
Diciembre 1.995	Introducción a la Informática	Universidad Católica del Táchira	30
Noviembre 1.995	Metodología de la Investigación en las Ciencias Administrativas y Contables	Universidad Católica del Táchira	16
Abril 1.995	Ajuste por Inflación	Rotary Club	18
Febrero 1.995	Contabilidad Internacional	Universidad Católica del Táchira	18
Noviembre 1.994	Auditoria a Sistemas Computarizados	Universidad Católica del Táchira	20
Agosto 1.990	Formación de Programadores en Computación	Universidad Nacional Experimental del Táchira	270
Mayo 1.990	Programador en Computación Nivel II	Universidad Nacional Experimenta del Táchira.	90

Diciembre 1.989	Computación Adultos Nivel I	Universidad Nacional Experimenta del Táchira	90

UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO

INSTRUMENTO

El objeto fundamental de este instrumento que se presenta a continuación, es darle respuesta a una serie de interrogantes que permitirá apreciar los escenarios que presentan actualmente en materia de IVA, para lo cual, se efectuará el estudio a las personas involucradas en el proceso de gestión y control en la empresa de servicios de transporte de mercancía y encomienda a nivel nacional denominada Transporte Milenio C.A., en el Municipio San Cristóbal del Estado Táchira. Es de hacer notar que la información proporcionada será utilizada con fines académicos y cabalmente personales. Por tal razón, se le agradece su valiosa colaboración y aportes que puedan brindar a fin de llevar a un acertado término dicha exploración.

Instrucciones:

1. Lea cuidadosamente cada pregunta antes de responder.
2. Al contestar, hágalo con la mayor objetividad, sinceridad y seleccione una opción, la que considere conveniente marcando con una “X”.
3. En caso de alguna duda consulte al investigador.
4. Agradeciendo de antemano conteste la totalidad de las preguntas que se presentan en el cuestionario.

I Parte:
Esta primera parte, persigue Analizar la gestión tributaria en cuanto al impuesto al valor agregado en las empresas de transporte.

Elementos del plan de gestión.

1) ¿La junta directiva de Transporte Milenio, C.A., ha formulado estrategias con respecto al cumplimiento de los deberes formales y materiales en materia de impuesto al valor agregado?

SI	NO

2) ¿Usted considera que Transporte Milenio C.A., ejecutan las estrategias formuladas por la junta directiva con respecto al cumplimiento de los deberes formales y materiales en materia de impuesto al valor agregado?

SI	NO

3) ¿La empresa Transporte Milenio C.A., evalúan las estrategias formuladas por la junta directiva con respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias en materia de IVA?

SI	NO

4) ¿Según usted, Transporte Milenio C.A., Realiza acciones correctivas para mejorar la posición estratégica de la empresa con respecto a las obligaciones de IVA?

SI	NO

Planificación tributaria:

5) ¿Según usted, la junta directiva realiza la planificación tributaria tomando en consideración antecedentes tributarios en materia de IVA?

SI	NO

6) ¿Transporte Milenio C.A., al elaborar la planificación tributaria ordenan, clasifican y analizan efectivamente los datos tributarios en materia de IVA?

SI	NO

7) ¿Transporte Milenio C.A., diseña y evalúa los planes tributarios alternativos con respecto al cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA?

SI	NO

8) ¿Según usted, Transporte Milenio C.A., comparan los planes tributarios alternativos con respecto al cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA con la finalidad de seleccionar el más optimo en relación a sus objetivos?

SI	NO

9) ¿Usted considera, que la junta directiva estiman las probabilidades de éxito del plan tributario seleccionado, con respecto al cumplimiento de las obligaciones en materia de impuesto al valor agregado?

SI	NO

10) ¿ Cree usted, que la junta directiva en la empresa de Transporte Milenio C.A., elige el mejor plan tributario en cuanto al cumplimiento de los deberes del IVA?

SI	NO

11) ¿Transporte Milenio C.A., comprueba si el plan tributario en cuanto al cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA es eficiente en cuanto a los requerimientos de la empresa?

SI	NO

12) ¿La junta directiva de la empresa Transporte Milenio C.A., acepta ofrecimientos o propuestas para la selección del mejor plan tributario en materia de obligaciones de IVA?

SI	NO

13) ¿Se hace supervisión a los procesos del plan tributario elegido, para corroborar su eficiencia con respecto al cumplimiento de los deberes formales y materiales en materia de IVA?

SI	NO

14) ¿Usted considera, que la empresa Transporte Milenio C.A., ha estimado y analizado los riesgos objetivos, por el incumplimiento de los deberes tributarios en materia de IVA ante el SENIAT?

SI	NO

15) ¿Según usted, la empresa Transporte Milenio C.A., efectúa el análisis de los riesgos subjetivos, tomando como base la gestión tributaria en materia de obligaciones de IVA?

SI	NO

16) ¿Según usted, la empresa Transporte Milenio C.A., toma en cuenta todos los elementos (El sujeto; El objeto; La finalidad; El proceso; El procedimiento; y Los instrumentos) de la planificación tributaria para su elaboración?

SI	NO

17) ¿La junta directiva de Transporte Milenio C.A., ha tomado en consideración para la elaboración de la planificación en materia de obligaciones de IVA los principios de la planificación tributaria (Necesidad, legalidad, oportunidad, globalidad, utilidad, realidad, materialidad, singularidad, seguridad, integridad, temporalidad, Interdisciplinariedad).?

SI	NO

18) ¿Usted considera que la planificación tributaria en la empresa Transporte Milenio C.A., toma en cuenta el factor tiempo para su elaboración?

SI	NO

19) ¿Usted considera que en el proceso de realización de la planificación tributaria en la empresa Transporte Milenio C.A., consideran el tipo de organización para su elaboración?

SI	NO

20) ¿La junta directiva de Transporte Milenio C.A., efectúa su planificación tributaria con dirección específica de que la empresa es un contribuyente ordinario del IVA calificado como especial?

SI	NO

Gestión del tributo:

21) ¿La dirección de la empresa Transporte Milenio C.A., utiliza el Rif según la normativa vigente ante el SENIAT?

SI	NO

22) ¿Conoce usted, cuáles son las obligaciones tributarias con respecto a (facturas, notas de crédito, notas de debito, guías de despacho, comprobante de retención) en materia de impuesto al valor agregado ante el SENIAT?

SI	NO

23) ¿Usted considera, que el nivel de cumplimiento de los deberes formales con respecto a (facturas, notas de crédito, notas de debito, guías de despacho, comprobante de retención) emitidos por la empresa Transporte Milenio C.A., ante el SENIAT son efectivos?

SI	NO

24) ¿La empresa Transporte Milenio C.A., procesa adecuadamente la información en los libros contables de compra y venta para ser usados en la declaración de IVA?

SI	NO

25) ¿Según usted, califica eficiente la gestión de las responsabilidades asignadas, en cuanto al cumplimiento de los deberes del IVA en los libros de compra y libros de ventas en la empresa Transporte Milenio C.A.?

SI	NO

II parte:
Esta segunda parte, persigue describir la función de control interno en la gestión tributaria en las empresas de transporte.

Componentes del control interno:

26) ¿Según usted, percibe ambiente de control interno en la empresa Transporte Milenio C.A., con respecto al cumplimiento de las obligaciones del IVA?

SI	NO

27) ¿Según usted, en la empresa Transporte Milenio C.A., ejecutan procesos de valoración de riesgos, con respecto al cumplimiento de los deberes formales y materiales del IVA?

SI	NO

28) ¿Usted considera que la empresa Transporte Milenio C.A., tiene un control interno eficaz con relación a los sistemas de información y comunicación en materia de IVA?

SI	NO

29) ¿existen políticas y procedimientos de control interno en materia de IVA?

SI	NO

30) ¿Se hace supervisión y seguimiento al control empleado por la empresa de Transporte Milenio C.A., en materia de IVA?

SI	NO

Auditoria de control interno:

31) ¿La empresa Transporte Milenio C.A., cuenta con un departamento de auditoría interna?

SI	NO

32) ¿La empresa Transporte Milenio C.A., cuenta con servicio de asesoramiento tributario y auditoría externa?

SI	NO

33) ¿La empresa Transporte Milenio C.A., cada año realizan auditorías externas para mejorar sus procesos de control interno en materia de IVA?

SI	NO

Control interno tributario:

34) ¿La empresa Transporte Milenio C.A., realiza políticas de procedimientos de control interno tributario en cuanto a IVA?

SI	NO

35) ¿Se evalúa el sistema de control referido al cumplimiento de las obligaciones de IVA por parte de la empresa Transporte Milenio C.A.?

SI	NO

36) ¿Usted ha recibido por parte de la empresa Transporte Milenio C.A., talleres, cursos o cualquier otro medio de capacitación en materia de obligaciones de IVA?

SI	NO