

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
COORDINACIÓN DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO MERCANTIL
OPCIÓN TRIBUTOS EMPRESARIALES

**IMPOSICIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE RETENCIÓN DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA UNIVERSIDAD DE LOS ANDES**

www.bdigital.ula.ve

Autor: Wilfredo Javier Dávila García
Tutora: Aura Marina Morillo de García

Mérida, marzo de 2.017

Reconocimiento

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
COORDINACIÓN DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO MERCANTIL
OPCIÓN TRIBUTOS EMPRESARIALES

**IMPOSICIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE RETENCIÓN DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA UNIVERSIDAD DE LOS ANDES**
Trabajo presentado para Optar al Grado de Especialista
en Derecho Mercantil Opción Tributos Empresariales

Autor: Wilfredo Javier Dávila García
Tutora: Aura Marina Morillo de García

Mérida, marzo de 2.017

Reconocimiento

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de Tutora del Trabajo **IMPOSICIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA UNIVERSIDAD DE LOS ANDES**, presentado por el ciudadano **WILFREDO JAVIER DÁVILA GARCÍA**, portador de la cédula de identidad N° 11.767.283, para optar al Grado de Especialista en Derecho Mercantil–Mención Tributos Empresariales, considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la ciudad de Mérida a los 15 días del mes de marzo de dos mil diecisiete.

Aura Marina Morillo de García
C.I.: 9.238.2624

Reconocimiento

DEDICATORIA

A Dios Todopoderoso, por darme la fortaleza, salud, sabiduría y protección para alcanzar esta meta.

A mi Madre Demelis, quien es mi fuente de inspiración y el pilar fundamental de mi vida, gracias por darme la vida, por tenerme tanta paciencia, por siempre creer en mí y acompañarme en cada aventura que emprendo.

A mis Hijos Mariangel, Javier y Gabriel, que alegran mis días y me mantienen los pies sobre la tierra, que les sirva de ejemplo este logro.

A mis Hermanos Wildem y Wilmely, por enseñarme que la fuerza que todo ser humano necesita para seguir adelante es el apoyo incondicional de la familia. LOS ADORO!

Wilfredo Dávila

RECONOCIMIENTO

A la Ilustre Universidad de Los Andes, por permitirme crecer como trabajadora y profesional, por brindarme las herramientas necesarias para mejorar humana e intelectualmente.

A la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas por albergarme en su seno y brindarme el crecimiento como Profesional y ahora como Especialista.

A mis compañeros del Centro de Investigaciones Jurídicas por su incondicional apoyo.

A la Profesora Aura Marina Morillo por la confianza puesta en mí al brindarme la oportunidad de realizar esta especialización.

A la Profesora Julia Carruyo por su ayuda, comprensión, dedicación y tolerancia al momento de ser mi guía metodológica durante la realización de este trabajo.

Wilfredo Dávila

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
CARTA DE APROBACIÓN DEL TUTOR	
DEDICATORIA	i
RECONOCIMIENTO	ii
ÍNDICE GENERAL	iii
RESUMEN	iv
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I	
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	4
Objetivos de la Investigación	18
Objetivo General	18
Objetivos Específicos	18
Justificación de la Investigación	19
CAPÍTULO II	
MARCO TEÓRICO	
Antecedentes de la Investigación	22
Bases Teóricas	26
Bases Jurídicas	61
CAPÍTULO III	
MARCO METODOLÓGICO	
Enfoque de la Investigación	68
Tipo de Investigación	69
Diseño de la Investigación	70
Población y Muestra	71
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos	72
CAPÍTULO IV	
PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS	
Análisis de Resultados	73
CAPÍTULO V	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
Conclusiones	84
Recomendaciones	87
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	90
ANEXOS	93

**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
COORDINACIÓN DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO MERCANTIL
MENCIÓN TRIBUTOS EMPRESARIALES**

**IMPOSICIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE RETENCION DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA UNIVERSIDAD DE LOS ANDES**

Autor: Wilfredo J. Dávila García

Tutora: Aura Marina Morillo de García

Fecha: Marzo de 2.017

RESUMEN

En el Impuesto Sobre la Renta, los agentes de retención son los responsables; de practicar la retención y enterar el impuesto de los contribuyentes. La recaudación de impuestos se lleva a cabo para darle mayor estabilidad a la economía de un país; para así contribuir con las cargas públicas del mismo. Para lo cual en la presente investigación tiene como objetivo determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto Sobre la Renta en la Universidad de Los Andes. En la investigación, se obtendrán datos de la realidad del agente de retención, a través de la observación directa de las actividades relacionadas con el objeto de estudio, la aplicación de entrevistas dirigidas a los funcionarios responsables del proceso y con la aplicación de listas de cotejos y registros de observaciones. Todos estos datos se clasifican, ordenan y procesan por medio de la aplicación de métodos de estadística descriptiva, para lograr una ponderación objetiva de cada una de las variables las cuales están sometidas al análisis de confrontación o contraste. El diagnóstico derivado del análisis permite detectar las debilidades, las amenazas y las fortalezas del proceso, y sirve como base para suministrar una serie de recomendaciones sobre el conjunto de estrategias tributarias y procedimientos de control que pueden ser utilizados con miras a la optimización del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta, posibilitando la transmisión de conocimientos para cualquier individuo y significando un aporte tanto para la Universidad de Los Andes como para otros agentes de retención de impuesto.

Palabras clave: Proceso de retención y de enteramiento de impuesto, Agente de Retención, Impuesto sobre la Renta.

INTRODUCCIÓN

Al igual que muchos países de América Latina, Venezuela ha enfrentado desde hace varios años, una profunda crisis que afecta al aparato productivo y por ende al desarrollo social. Ante tal situación, muchos han sido los planes que se han implementado por parte del Ejecutivo Nacional a fin de incrementar los ingresos y equilibrar las finanzas públicas, buscando otras formas de financiación que le sean más efectivas.

En este sentido, se inicia un proceso con el fin de *Modernizar el Estado*, cuyo principal objetivo consiste en procurar soluciones a la grave crisis del sistema de las finanzas públicas.

Dentro de todos estos cambios que se suscitaron en Venezuela, se encuentran las modificaciones en el marco legal y funcional del sistema tributario venezolano, aunado a la formulación de políticas impositivas y de administración tributaria, que tienen como objetivo primordial, la reducción de los índices de evasión fiscal y la consolidación de un sistema de finanzas públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentista petrolero.

Entre las propuestas que se implementaron en el área fiscal, para la modernización del Estado, se encuentra la creación del Servicio Nacional Integrado de la Administración Tributaria (SENIAT), el cual tiene como fin esencial establecer mecanismos específicos para recaudar impuestos en los distintos niveles.

En tal sentido, el Servicio Nacional Integrado de la Administración Tributaria, como órgano facultado para recaudar y fiscalizar los tributos nacionales, estimuló la puesta en práctica y reactivación de diversos programas de recaudación, entre los cuales se involucran a los entes del

sector público en calidad de *agentes de retención en materia de Impuesto sobre la Renta*, considerando que es éste uno de los sectores que agrupa la mayor demanda de bienes y servicios, de tal manera que se verifique el cumplimiento de la obligación tributaria de retener y enterar en las formas, plazos y condiciones legales.

Según lo expuesto, estos entes de carácter público considerados agentes de retención deben coadyuvar en el proceso de recaudación fiscal, incorporándose a la actividad recaudatoria, siendo responsables directos ante la Administración Tributaria, naciendo de ésta relación, un conjunto de obligaciones tributarias que deben ser cumplidas a cabalidad.

De lo anterior señalado se desprende la importancia del conocimiento por parte de los agentes de retención del conjunto de obligaciones tributarias establecidas en el marco jurídico tributario, específicamente, en el Código Orgánico Tributario (2001), en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) y en el Decreto 1808 del 23 de abril de 1997 que crea el “Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones”.

No obstante, el desconocimiento por parte de los funcionarios responsables de llevar a cabo el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta, del conjunto de obligaciones establecidas en la ley, conllevarán a ilícitos tributarios previstos en esta materia y por ende traerán como resultado la aplicación de multas y sanciones aplicables al agente de retención, es decir el ente público, así como la responsabilidad administrativa y penal que pueda recaer sobre los funcionarios que participan en dicho proceso.

El propósito de la presente investigación, consiste en realizar un diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta por parte de la Universidad de Los Andes, con miras a identificar si el proceso de retención y enteramiento del

impuesto llevado a cabo por nuestra Universidad, cumple con lo establecido en el Decreto 1808 en materia de retención de Impuesto sobre la Renta, así como determinar el cabal cumplimiento de las disposiciones establecidas en la ley.

En este orden de ideas, el presente trabajo de investigación consta de cinco capítulos distribuidos de la siguiente forma:

El Capítulo I, está referido al planteamiento del problema, el objetivo general y los objetivos específicos y se plantea la justificación de la investigación.

El Capítulo II, denominado Marco Teórico, se encuentra integrado por los principales antecedentes de la investigación, en el cual se exponen los trabajos de investigación relacionados con el objeto de estudio, las bases teóricas y bases legales en las que se fundamenta la investigación.

El Capítulo III, expone el Marco Metodológico, en donde se define la metodología aplicada en la ejecución de la investigación, la cual incluye el tipo y diseño de investigación, los sujetos de estudio, la población, la muestra, las técnicas e instrumentos para la recolección, el procesamiento y análisis de datos y las técnicas para la interpretación de la información.

El Capítulo IV, comprende el análisis y discusión de los resultados obtenidos en forma ordenada y en correspondencia con los objetivos y variables de estudio. En él se realiza el análisis de la información obtenida.

El Capítulo V, en el se presentan las conclusiones referidas al diagnóstico de la investigación y que da respuesta a los objetivos planteados. Luego se presenta las recomendaciones.

Por último se incluye la bibliografía para la realización del estudio y los anexos relacionados con la investigación.

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Partiendo del presupuesto de que toda sociedad se constituye con el objetivo de lograr un fin común, como consecuencia lógica de esta premisa, se establecen las normas que deben regir su funcionamiento, conjuntamente con la creación de los organismos necesarios para la realización de este fin colectivo.

El desarrollo de esta idea de sociedad, como cualquier otra actividad, genera costos y gastos para cubrir las necesidades colectivas, los cuales, como resulta obvio, deben ser cubiertos con los recursos o ingresos propios de esa colectividad, bien porque en su seno se realizan tareas que le produzcan tales ingresos, o bien, porque ésta percibe los aportes de sus miembros.

Por lo anterior expuesto, el Estado como ente regulador de la sociedad, a través de la actividad financiera, busca obtener ingresos o recursos para cumplir con los servicios esenciales de la colectividad y cubrir las necesidades públicas como salud, educación, vivienda, seguridad, entre otros.

Villegas (2.002, p.14) señala:

Que la actividad financiera puede ser definida como la acción que desarrolla el Estado a través de distintos procedimientos de obtención de ingresos públicos o transferencias monetarias (coactivas o voluntarias) para efectuar las salidas de dinero de caja denominadas gastos públicos. Dicho autor expresa que la actividad financiera está integrada por tres actividades: “a) La

previsión de gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el presupuesto financiero; b) la obtención de los ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas y; c) la aplicación de esos ingresos a los destinos prefijados, o sea, los gastos públicos” .

Es necesario señalar que el gasto público, es la erogación en dinero que ejecuta el Estado en virtud de una ley para cumplir sus fines. Es a través del gasto público que el Estado se moviliza para atender las necesidades de la sociedad por medio de los servicios públicos. Para Jarach (1982, p.169), el gasto público:

Constituye las erogaciones que efectúa el Estado para adquirir bienes instrumentales o intermediarios y factores para producir bienes y servicios públicos; o para adquirir bienes de consumo a distribuir gratuitamente o contra el pago de una retribución directamente a los consumidores o bien para transferir el dinero recaudado con los recursos, sin ningún proceso de producción de bienes y servicios.

www.bdigital.ula.ve

El Estado para poder realizar sus funciones y afrontar el gasto público, debe contar con recursos, y los mismos se obtienen a través de los diferentes procedimientos legalmente estatuidos y preceptuados en principios legales constitucionales. Estos recursos, son denominados ingresos públicos, es decir, el dinero que obtiene el Estado ya sea en forma coactiva, voluntaria de la economía de los particulares o a través del uso de sus bienes para satisfacer las necesidades colectivas.

Existen varios criterios para clasificar los recursos del Estado, de acuerdo a la clasificación realizada por Jarach (1.982, p.172), éstos se clasifican en recursos ordinarios y extraordinarios; recursos originarios y derivados.

Los recursos ordinarios son aquellos que se perciben periódicamente, son comunes y habituales, es decir, se obtienen de manera regular y

continua, los cuales son destinados al presupuesto financiero normal, y están en constante variación según las circunstancias económicas y políticas.

Los recursos extraordinarios, son los ingresos que tienen carácter esporádico y se utilizan para cubrir gastos extraordinarios, no se perciben regularmente y estos provienen la mayor parte de créditos públicos y enajenación de activos.

Los recursos originarios, son los que el Estado y demás entes públicos obtienen de los bienes que le son propios, o de la actividad económica que ellos mismos realizan, como por ejemplo la actividad petrolera, minera, bancaria, industrial, entre otras.

Los recursos derivados son aquellos que provienen de una imposición que establece el Estado, es decir, son creados de manera coactiva mediante una ley, tal es el caso de los tributos, los cuales son definidos como las prestaciones obligatorias comúnmente en dinero, exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio, los cuales se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Por otra parte, y conjuntamente con la relevancia que poseen los ingresos públicos, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1.999, p.106) en su Artículo 133 establece que toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos. Para hacer efectiva esa contribución se recurre a la figura de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) incorporando expresamente en el artículo precitado esa conexión, como no se había hecho en otras constituciones precedentes, pero, concatenando la norma con el dispositivo contenido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1.999, p.272) en su artículo 316 señala:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de

la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

En aplicación de esta disposición constitucional, el sistema tributario, y no un determinado impuesto, establecerá la obligación de contribuir en atención a la capacidad económica del sujeto pasivo; con tal fin, se crean un conjunto de mecanismos que deben respetarse para que el Estado pueda cumplir con la obligación de proteger la economía nacional, cubrir eficientemente los gastos públicos y lograr un adecuado nivel de vida para la sociedad.

Todo esto hace necesario señalar que el sistema tributario venezolano tiene un objetivo preestablecido, que es, sufragar los gastos del Estado y a su vez procurar la justa distribución de las cargas impositivas, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, sustentándose en un sistema “eficiente” para la recaudación de los impuestos, las tasas y las contribuciones.

Cabe considerar, que los impuestos representan la fuente principal de ingresos para casi todos los países y Villegas (2.002, p.157) los define como “el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos, siendo estos hechos impositivos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”. En ellos no nace una relación contractual entre el Estado y el contribuyente, es decir, no existe un acuerdo de voluntades ya que la creación e imposición de estos, son actos del Estado y de su potestad pública.

Una de las clasificaciones más importantes de los impuestos, los divide en impuestos directos e indirectos; proporcionales y progresivos. Parafraseando lo que señala Moya (2.012), los impuestos directos son aquellos que gravan signos de riqueza, tomados como expresión de

capacidad contributiva, son soportados directamente por el contribuyente y no pueden ser trasladados. Los impuestos indirectos son aquellos que gravan el gasto, consumo o la transferencia de riqueza, tomados como índice o presunción de la existencia de la capacidad contributiva y pueden trasladarse.

Por otro lado, los impuestos proporcionales son los que mantienen una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada y tienen una alícuota única; y los impuestos progresivos, son aquellos en que la relación de cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta, es decir, la alícuota aumenta en la medida que aumenta el monto gravado.

En Venezuela, dentro de la estructura tributaria encontramos esta clasificación de impuestos, destacando dentro de los impuestos indirectos el Impuesto al Valor Agregado, entre otros; y dentro de la clasificación de impuestos directos se encuentran el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y demás ramos conexos y el Impuesto sobre la Renta, considerado como el impuesto por excelencia.

Con el objeto de cumplir los objetivos planteados por el sistema tributario, se desarrollan un conjunto de normas jurídicas, basadas en el Derecho Tributario, que regulan la creación de tributos, la recaudación, la operatividad y control de los tributos, la relación jurídico tributaria, entre otros, y que además incluyen tópicos que van desde la naturaleza misma de la tributación, hasta los responsables de la recaudación, anticipos y retención de impuestos.

Debido al grado de complejidad que ha alcanzado la estructura tributaria con el paso de los años, el Estado, busca la utilización de modernas tendencias y la concepción integral de un sistema tributario, que persigue el cumplimiento voluntario y oportuno de un conjunto de

obligaciones tributarias, por parte del sujeto pasivo, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Es necesario señalar, que estas obligaciones tributarias no sólo están constituidas por el deber que tienen los administrados de realizar pagos de carácter pecuniario ante las autoridades fiscales, obligaciones de dar, sino que también están contenidas en ellas otras obligaciones, que pueden clasificarse como obligaciones de hacer y las de no hacer.

La obligación tributaria tiene una característica principal que la diferencia de cualquier otra obligación, y es su carácter legal, pues ella no surge como consecuencia de un contrato ni por la voluntad entre las partes, sino por disposición de la ley. Es la ley quien exige al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, el deber de cumplir con determinada obligación, ya sea las obligaciones referidas a pago, o las obligaciones de hacer que debe cumplir el sujeto pasivo de la relación, ya sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.

Puede afirmarse que en el marco jurídico venezolano, la obligación tributaria es considerada como un “vínculo legal” que encuentra su fundamento en el mandato de la ley, condicionado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1.999, p.106), en su Artículo 133, cuando consagra tanto el deber del ciudadano a contribuir con las cargas públicas, como también consagra la facultad del sujeto activo (Estado), a exigirla cuando así una ley lo imponga.

No obstante, las obligaciones tributarias surgen cuando se producen los hechos establecidos en la ley; así lo establece el Código Orgánico Tributario (2.014, p.4) en su Artículo 13:

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.

También, el Código Orgánico Tributario (2.014, p.5) consagra en su Artículo 23, que los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria están obligados, no sólo al pago del tributo, sino también al cumplimiento de deberes formales impuesto por el código y las leyes tributarias.

Es necesario señalar, que todas las relaciones que se constituyen entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente o responsable), relativas al cumplimiento de actos o acciones tendientes a asegurar y facilitar la determinación, el pago y la recaudación de tributos, forman parte de la relación jurídica tributaria entre las cuales se pueden mencionar:

- a) Obligaciones de dar, objeto de la obligación principal, es decir, pagar el tributo;
- b) Obligación de hacer, cumplir con los deberes formales establecidos en las leyes, entre las que se pueden nombrar la presentación de declaraciones, llevar libros, entre otros;
- c) Obligaciones de soportar, aceptar inspecciones, fiscalizaciones;
- d) Obligaciones accesorias, pagar multas o intereses de mora.

Se debe mencionar que la Administración Tributaria a fin de optimizar el cumplimiento de obligaciones tributarias antes mencionadas, incorpora en la legislación venezolana distintos mecanismos, incluyendo entre estos el régimen de *retención en la fuente o retención de impuesto*, tanto en el Impuesto sobre la Renta, como en el Impuesto al Valor Agregado, utilizando ésta figura tributaria como un mecanismo de recaudación efectivo, una forma

de garantizar anticipadamente el pago del tributo y como una herramienta de control fiscal.

Sostienen Fraga, Sánchez y Vilorio (2.002, p.16), que la retención del impuesto es:

Una operación que consiste en que el sujeto pagador de una determinada suma de dinero detrae, resta o deduce de la misma un porcentaje determinado por la ley o el reglamento aplicable, a los fines de entregarla al ente extractor o sujeto activo correspondiente, a título de anticipo del tributo que por la recepción de dicha cantidad, le corresponde satisfacer al receptor del pago.

Cabe destacar, que la retención en la fuente, también se considera como un medio de financiamiento público, ya que anticipa al Estado ingresos que en la mayoría de los supuestos aún no se han causado, considerando dicha retención, como una *garantía del cumplimiento de la obligación tributaria y como un anticipo del impuesto definitivo*.

Para llevar a cabo lo establecido en el régimen de retenciones, la legislación define como responsables, en calidad de agentes de retención, a los entes encargados de retener el anticipo de impuesto a los contribuyentes, convirtiéndose, en un deudor del contribuyente o alguien, que por su función pública, actividad u oficio se encuentra en contacto directo con el importe dinerario propiedad del contribuyente, ante el cual tiene la posibilidad de retener la parte que le corresponde al Estado por concepto de un tributo.

Es necesario mencionar, que una vez realizada la retención, el agente de retención pasa a ser un sustituto de la obligación tributaria, y es el único responsable ante el sujeto activo del importe retenido, naciendo la relación jurídico-tributaria.

Con motivo de la presente investigación, se debe mencionar la importancia que tiene para el sistema tributario venezolano el Impuesto sobre la Renta, en virtud de que actualmente se considera como uno de los tributos más productivo e importante para el Estado, motivado a que, a través de su recaudación se obtienen ingresos fundamentales para el desarrollo económico de la sociedad.

Dentro de esta perspectiva, es necesario señalar que dada la importancia del Impuesto sobre la Renta, se han presentado diversas y significativas reformas al instrumento legal que regula esta exacción, principalmente en aquellos aspectos que pudieren incidir, directa o indirectamente, en la liquidación y pago del mismo, vale decir: Principio de renta mundial, ajuste y reajuste por inflación, gravamen a las ganancias de capital, régimen de transparencia fiscal internacional, medidas de control fiscal, obligación de los sujetos pasivos, entre otros.

No obstante, en la medida en que el Impuesto sobre la Renta ha evolucionado, en el mismo grado ha debido progresar la retención en la fuente como complemento indispensable en el ejercicio de la potestad de recaudación, y por ende hacer efectiva la aplicación de dicho impuesto. Este mecanismo de recaudación o retención, se encuentra inmerso en la legislación venezolana, desde que se promulgó la primera Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana en el año (1.942).

Es fundamental, que todo ente que sea designado como agente de retención de Impuesto sobre la Renta, conozca los aspectos relativos a la normativa legal vigente, a la responsabilidad derivada de la relación jurídico tributaria, dentro de la cual se encuentra la solidaridad pasiva en el cumplimiento de la obligación tributaria, hasta la responsabilidad penal por incumplimiento o defectuoso cumplimiento de las acciones de colaboración en la recaudación del impuesto, aunado al conocimiento y cumplimiento de

los aspectos teóricos y prácticos vinculados al modo, tiempo y lugar en que la retención debe practicarse y enterarse, entre otros temas de vital importancia.

En este marco de ideas, es primordial destacar que la retención de Impuesto sobre la Renta es una *obligación* impuesta a los agentes de retención, basada en la facultad que ejerce el Estado, de exigir a los particulares la realización de determinados servicios en pro de un mejor desenvolvimiento de la Administración Tributaria.

Las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta tienen fundamento jurídico en lo establecido en el Decreto 1.808 de fecha 23 de abril de 1.997, publicado en Gaceta Oficial N° 36.203, el cual contiene la Reforma al Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones, el cual consagra toda la normativa legal referente a cumplimiento de obligaciones tributarias en materia de retención de impuesto.

No obstante, se debe afirmar que en el contenido del Decreto de Retención 1.808, se consagra lo referente a cumplimiento de obligaciones tributarias y deberes formales, todo ello en concordancia con lo establecido en el Código Orgánico Tributario (2.014) y la Ley de Impuesto sobre la Renta (2.015).

Dentro de las principales obligaciones tributarias derivadas de la normativa legal vigente en materia de retención de Impuesto sobre la Renta se pueden mencionar:

La obligación de retener; la obligación de practicar la retención en el modo, tiempo y lugar establecido en la normativa legal vigente; la obligación de enterar el impuesto retenido en el modo, tiempo y lugar establecido en la normativa legal vigente; la obligación de emitir y entregar a los

contribuyentes un comprobante por retención; la obligación de presentar la Relación anual en materia de retenciones en el modo, tiempo y lugar establecido en la normativa legal vigente; la obligación de cumplir con los deberes formales establecidos en la ley.

Para Fraga, Sánchez y Vioria (2.002, p.166) señalan la importancia del conocimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta por parte del agente de retención, afirmando que la retención de Impuesto sobre la Renta:

Es una actividad cumplida por determinado sujeto que, en definitiva, supone la colaboración de éste con la Administración Tributaria en las tareas de determinación y recaudación del impuesto. Esta actividad tiene su origen en un mandato legal y su incumplimiento o su cumplimiento defectuoso o contrario a la ley, puede generar sanciones administrativas y también, en casos de apropiación indebida de las sumas retenidas, sanciones penales.

De lo expuesto anteriormente, se desprende que la retención de Impuesto sobre la Renta es un mecanismo de recaudación que crea una serie de cargas administrativas, de gastos de operación y de posibles riesgos por las sanciones que se derivan del incumplimiento de las obligaciones tributarias impuestas a los agentes de retención. De allí se deriva la importancia del conocimiento de la normativa legal consagrada en materia de retenciones por parte del ente designado como agente de retención.

Igualmente, se debe considerar lo expresado por Villegas (2.002, p.17), el cual señala que:

La retención es un útil instrumento para combatir el fraude, pequeños contribuyentes que quizá por sí mismos eludirán la tributación, quedan forzosamente sujetos al régimen sin la menor posibilidad de evadirse. Por otra parte, el agente de retención o rentista no tiene interés de eludir el impuesto porque tiene asegurado el resarcimiento anticipado a costa del contribuyente.

De este análisis se puede considerar, que el propósito fundamental de la actividad de retención de Impuesto sobre la Renta se concentra básicamente en dos objetivos fundamentales, señalados por Fraga, Sánchez y Vilorio (2002, p.166) como “la eficiente gestión de los tributos y la cristalización efectiva del deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”.

Se puede señalar que los entes del sector público son considerados agentes de retención, dentro de los cuales se encuentra la Universidad de Los Andes, quien funge como agente de retención de Impuesto sobre la Renta y agente de retención del Impuesto al Valor Agregado.

La Universidad de Los Andes para tener una gestión eficiente debe dar cabal cumplimiento al conjunto de obligaciones tributarias establecidas en la ley y a su vez, debe contar con un conjunto de mecanismos, medidas y procedimientos orientados al correcto cumplimiento de las disposiciones legales.

La presente investigación, se enmarcará en la realización de un diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta por parte de la Universidad de Los Andes, con miras a identificar las características del proceso de retención y enteramiento del impuesto llevado a cabo por la esta casa de estudios, así como determinar el cabal cumplimiento de las disposiciones establecidas en la ley.

En relación a lo anterior expuesto debe señalarse, que para fines de la aplicación de la investigación se plantea el estudio de las retenciones efectuadas a la planta profesoral, personal administrativo, técnico y obrero quienes forman parte de la fuerza laboral de la Universidad de Los Andes por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares, contempladas en el Capítulo II, del Reglamento Parcial de la Ley de

Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808 de Retención, en virtud de que hasta la presente fecha no se ha generado la obligación tributaria.

Por consiguiente, se puede señalar que la importancia de la actividad de retención de Impuesto sobre la Renta, se concentra básicamente en sus dos objetivos señalados por Fraga, Sánchez y Vilorio (2.002, p.166), como “la eficiente gestión de los tributos y la cristalización efectiva del deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”.

En este marco general, es necesario recordar que las obligaciones impuestas a los agentes de retención se encuentran establecidas por un mandato de la ley, consagradas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y por el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2.015), en materia de Retenciones.

En otro orden de ideas se puede mencionar que efectuada la retención, el agente de retención es el único responsable ante la Administración Tributaria por el importe retenido o percibido, respondiendo solidariamente con el contribuyente en caso de no realizar la retención. Además, el agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen.

Como consecuencia de lo expuesto anteriormente se plantea las siguientes interrogantes para la investigación:

- ¿Cuáles son las disposiciones legales y normativa vigente en materia de retención de Impuesto sobre la Renta en Venezuela?
- ¿Cuáles son las características del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta llevado a cabo por la Universidad de Los Andes?

- ¿Cuáles son las debilidades y amenazas del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta realizado por la Universidad de Los Andes?
- ¿Cuáles son las fortalezas del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta llevado a cabo por la Universidad de Los Andes?

www.bdigital.ula.ve

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en materia de retención de Impuesto sobre la Renta, por parte de la Universidad de Los Andes.

Objetivos Específicos

1. Identificar las características del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta llevado a cabo por la Universidad de Los Andes.
2. Revisar que el agente de retención cumpla con las obligaciones tributarias establecidas en la ley, en materia de retención de Impuesto sobre la Renta.
3. Establecer el proceso de retención del Impuesto sobre la Renta llevado a cabo por la Universidad de Los Andes en función de optimizar el proceso.

JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

La iniciativa de desarrollar esta investigación, tiene como fin evaluar el sistema de retenciones del Impuesto Sobre la Renta implementado por la Universidad de Los Andes, tópico este de gran relevancia jurídica en materia de Derecho Tributario. El tema impositivo cada vez recobra mayor importancia dentro de cualquier ente tanto público como privado. En la medida en que el sistema tributario ha evolucionado, en el mismo grado ha aumentado el número de exigencias u obligaciones exigidas por el Estado, todo ello con el fin de incrementar el ingreso público y por ende lograr el bienestar colectivo, generando una mejor protección económica y elevando el nivel de vida de la sociedad.

No obstante es necesario mencionar, que es a través de la recaudación del impuesto que el Estado logra subsidiar un porcentaje del gasto público, mediante la inversión económica, en consecuencia la omisión de la retención del impuesto, conlleva a que el ingreso público disminuya y por ende el Estado no pueda cumplir a cabalidad con su política de satisfacer las necesidades colectivas.

Conforme a lo expuesto, dentro de la clasificación que realiza el Código Orgánico Tributario, el agente de retención del Impuesto sobre la Renta será *responsable directo*, si práctica la retención a que está obligado, caso en el cual es el único responsable ante la Administración Tributaria por las cantidades retenidas, y será *responsable solidario* si incumple la obligación de retener.

Asimismo, el incumplimiento u omisión de las obligaciones tributarias por parte de los agentes de retención serán sancionadas de acuerdo a lo tipificado en el Código Orgánico Tributario, estableciendo multas y sanciones administrativas y/o penales tipificadas en materia de ilícitos tributarios.

De igual manera, la inobservancia del cumplimiento de las obligaciones de carácter tributario acarrea efectos importantes no sólo de orden legal, sino también de orden económico, ya que la aplicación que multas y sanciones afectaría notablemente a la estabilidad de la organización.

Dentro de este orden de ideas, la presente investigación se justifica porque este estudio permite precisar la importancia del cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención y permite obtener información referente al proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta establecido en el marco jurídico venezolano.

Asimismo, contribuye como orientación a la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida, ya que sus resultados pueden utilizarse como base para el establecimiento de procedimientos de control y aplicación de los correctivos necesarios con miras a optimizar el proceso. También se puede estimar, que el análisis de los resultados plasma las debilidades y amenazas del proceso, a fin de que se utilicen los correctivos necesarios y se eviten futuras sanciones por parte de la Administración Tributaria.

De igual modo, los resultados de la investigación constituyen una base de datos para otros investigadores y a su vez, las conclusiones obtenidas pueden extrapolarse a otros entes o instituciones que funjan como agentes de retención de Impuesto sobre la Renta y pueden ser utilizadas como guías de acción para mejorar los procesos de retención y enteramiento del impuesto.

Finalmente, en el campo de la investigación, se considera que el presente estudio aporta nuevas ópticas y líneas de análisis en materia de retención de impuesto, como antecedente que puede ser utilizado para repensar los planteamientos y así lograr profundizar el tema a través de investigaciones futuras.

ALCANCES DE LA INVESTIGACIÓN

Con esta investigación se busca evaluar el sistema de retención del impuesto sobre la renta utilizado por la Universidad de Los Andes y comprobar si el mismo es aplicado de manera eficaz y eficiente a todos los trabajadores de la misma.

Limitaciones

Las limitaciones pueden ser consideradas, en función del acceso de los datos primarios objeto de estudio, específicamente a los comprobantes de egresos o formularios de pagos y documentos contables utilizados por el agente de retención en el proceso de retención y de enteramiento del Impuesto sobre la Renta, todo ello en virtud del tiempo disponible por parte del agente.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la Investigación

Para Márquez (2.011), en su Trabajo Especial de Grado para optar al título de licenciada en contaduría pública, titulado “Cumplimiento de los Deberes en Materia de Retención de Impuesto Sobre la Renta en la Alcaldía del Municipio Trujillo, Estado Trujillo en el Ejercicio Fiscal 2010”, afirma que en el Impuesto Sobre la Renta, los agentes de retención son los responsables; de practicar la retención y enterar el impuesto de los contribuyentes. La recaudación de impuestos se lleva a cabo para darle mayor estabilidad a la economía de un país; para así contribuir con las cargas públicas del mismo. Para lo cual en la presente investigación tiene como objetivo analizar el cumplimiento de los deberes formales en materia de retención de Impuesto Sobre la Renta en la alcaldía del municipio Trujillo estado Trujillo.

Para el desarrollo de la investigación se consideró pertinente aplicar la siguiente metodología: tipo de investigación descriptiva, con un diseño de campo, la población estuvo conformada por cuatro (04) funcionarios adscritos a la Dirección de Administración y Finanzas del Departamento de Tesorería de la alcaldía del municipio Trujillo, estado Trujillo; puesto que la población es pequeña y accesible; menor de 10 no se tomó muestra. La técnica utilizada fue la encuesta y como instrumento un cuestionario, cuya validación de contenido se realizó por parte de tres expertos en la materia. Se llegó a la siguiente conclusión: no cumple en su totalidad con los deberes

en materia de retención de ISLR. En la misma señala los diferentes deberes y obligaciones de los agentes de retención de Impuesto sobre la Renta deben considerar las responsabilidades derivadas de la relación en sentido formal y material, motivado a que, los funcionarios que no cumplan con las obligaciones establecidas en la ley, estarán sujetos a sanciones civiles, administrativas y penales.

Así mismo, Medina (2.010), en su trabajo especial de grado para optar al título de especialista en contaduría mención auditoría, titulado: “Deberes Formales en Materia de Impuesto Sobre la Renta como Factor determinante en las Contingencias Tributarias”, evalúa los Deberes Formales en materia de Impuesto sobre la Renta, considerando que dicho Impuesto establece en sus normativas una serie de deberes formales, cuyo incumplimiento se consideran ilícitos tributarios que conllevan, en caso de fiscalización por parte de la Administración Tributaria, a la aplicación de sanciones tipificadas en la legislación nacional. El tema es un caso de estudio de la empresa R & G Industrias C.A., y se inserta en el tipo de investigación descriptiva de campo con una población de cinco personas, utilizándose como instrumentos para la recolección de datos una guía de información registrada y entrevistas estructuradas, por medio de las cuales se recopiló información necesaria para conocer el nivel de cumplimiento de los deberes formales en la organización, la cual está ubicada en el Municipio Carirubana del Estado Falcón.

Luego de analizar los resultados se llegó a la conclusión de que existen debilidades que constituyen ilícitos tributarios, por lo que se indicó posibles sanciones (expresadas en unidades tributarias) a que está sujeta por dichos ilícitos y se presentan lineamientos que ayuden al cumplimiento de los deberes formales en materia de I.S.L.R, los cuales sirven como guía a empresas de igual naturaleza, en mención al referido impuesto. Se recomienda a la Empresa que su personal debe manejar rigurosamente sus

responsabilidades en el área tributaria e involucrar a todas las Unidades para el cumplimiento de sus normas y así evitar incurrir en ilícitos. En el cual hace especial hincapié en el estudio de las obligaciones que deben cumplir los entes de retención del Impuesto Sobre la Renta para evitar ser sancionados por la Administración Tributaria.

Por su parte Rojas (2.012), en su trabajo especial de grado para optar al título en Licenciado en Contaduría Pública titulado: “Retención de Impuesto Sobre la Renta en la Empresa Turbogeneradores Maracay, C.A.”, destaca que el Estado de obtener ingreso y está consagrada en la LISLR, cuyo objetivo es recaudar de forma adelantada la totalidad o parte de los ingresos causados, permitiendo al mismo tiempo mayor control fiscal sobre los contribuyentes y facilitando al fisco nacional la recaudación; por esta razón ha permanecido en el tiempo.

Turbogeneradores Maracay, C.A (T.G.M), es una empresa dedicada a la generación y distribución de energía eléctrica para Manufacturas de Papel C.A, (MANPA). TGM, basa su obligación tributaria bajo el marco Legal de la LISLR, Órganos, Reglamentos, Decretos y Providencias, a fin de cumplir con sus deberes formales como agente de retención del ISLR a Sueldos, Salarios y Otras Actividades distintas. Durante la pasantía se constató que los Departamentos involucrados en el proceso de retención (Departamento de Administración y Recursos Humanos) cumplen con cada una de sus responsabilidades, lineamientos y funciones a fin de llevar a cabo todo lo relacionado al registro y debido enteramiento de las retenciones, por otra parte durante la pasantía se pudo detectar algunas fallas como la falta de comunicación entre los Departamentos involucrados en el proceso de retención, falta de medidas para el control de los trabajadores al momento de entregar la Planilla AR-I, es por ello que después de haber concluido las pasantías en términos generales, se decide hacer algunas recomendaciones: Establecer mecanismos que faciliten una comunicación más fluida, mediante

correos internos, para el buen desarrollo y manejo de la información, al mismo tiempo implementar una fecha tope a los trabajadores para la entrega más rápida del Formulario AR-I, antes que se haga efectiva la primera quincena del mes de enero, para agilizar el proceso de retención a sueldos y salarios, si no entregan la información en el tiempo reglamentario la empresa elabora el formulario AR-I, con la información que tenga, todo esto a fin de tener un buen registro de sus operaciones y cumplir con cada uno de los procedimientos establecidos por la Ley de Impuesto sobre la Renta (2.011) de manera eficiente.

Una vez estudiados los anteriores antecedentes, se puede llegar a la conclusión de que cada uno de los temas, debido a su gran relación con la Administración Tributaria y con el tema objeto de estudio brindaron un aporte significativo a la presente investigación.

Estos antecedentes contribuyen a constituir la base teórica de esta investigación ya que dan a conocer diversos aspectos relacionados con las variables objeto de estudio, lo cual permitió a su vez profundizar, ampliar y mejorar el contenido del presente trabajo de investigación. En conclusión, estos antecedentes conforman un estado del conocimiento reciente acerca de la materia en estudio.

Bases Teóricas

Las bases teóricas constituyen el cuerpo de conocimientos que sustentan las variables de la investigación. De tal manera, que el basamento teórico de este estudio se fundamenta en el desarrollo del tema referido a Evaluar el proceso de recaudación del impuesto sobre la renta por parte de la Universidad de Los Andes quien actúa de agente de retención del mismo.

Tributos

Para Villegas (2.002, p.152) los tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial; exige de sujetos económicos sometidos a la misma. Como noción general se dice que los tributos son "... las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines". A modo de explicación, este autor describe lo siguiente:

- a) Prestaciones en dinero: es una característica de la economía monetaria que las prestaciones sean en dinero, aunque no es forzoso que así suceda. Es suficiente que la prestación se "pecuniariamente valuable" para que se constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación de cada país no disponga de lo contrario.

- b) Exigidas en ejercicio del poder del imperio: el elemento esencial del tributo es la coacción, el cual se manifiesta esencialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le sea exigible. La bilateralidad de los negocios jurídicos es sustituida por la unilateralidad en cuanto a su obligación.

- c) En virtud de una Ley: no hay tributo sin ley previa que lo establezca. Como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación. Tal condición fáctica e hipotética se denomina "hecho imponible", es decir, toda persona debe pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria disponga y exige.
- d) Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus bienes: el objetivo del tributo es fiscal, es decir, que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. Además el tributo puede perseguir también fines extra fiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos.

Para Villegas (2.002, p. 153) los Tributos se clasifican en:

- *Tributos estatales*: tributos que el Poder Estatal exige a los contribuyentes en ejercicio de su poder de imperio, con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público.
- *Tributos municipales*: tributos que el Poder Municipal exige a los contribuyentes en ejercicio de su poder de imperio, con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público.
- *Tributos nacionales*: tributos que el Poder Nacional exige a los contribuyentes en ejercicio de su poder de imperio, con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público.

No obstante para los efectos de la presente investigación, se hará mayor referencia a los impuestos de naturaleza nacional, específicamente el

de Alcohol y Especies Alcohólicas ya que el mismo representa parte del tema central de la presente investigación.

Clasificación de los Tributos

Según Villegas (2.002, p. 155)

1. Tasas
2. Contribuciones especiales
3. Impuestos

Tasa

Es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.

Las principales características son las siguientes:

- a) El carácter tributario de la tasa, lo cual significa, según la caracterización general una prestación que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio.
- b) Es necesario que únicamente puede ser creada por la ley.
- c) La noción de tasa conceptúa que su hecho generador "se integra con una actividad que el Estado cumple" y que está vinculada con el obligado al pago.
- d) Se afirma que dentro de los elementos caracterizantes de la tasa se halla la circunstancia de que "el producto de la recaudación sea exclusivamente destinado al servicio respectivo".
- e) El servicio de las tasa tiene que ser "divisibles".
- f) Corresponde el examinar la actividad estatal vinculante en donde "debe ser inherente a la soberanía estatal.

Sistema Tributario Venezolano

Para Villegas (2.002, p. 514)

La finalidad del sistema tributario es examinar un conjunto de tributos que constituyen la estructura tributaria de un país, los mismos deben estudiarse como un todo y no aisladamente ya que pueden producir efectos que se corrijan y se equilibren entre sí. De acuerdo con Villegas (2002, p.685), “el sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes de un país en determinada época”, y surgen las necesarias limitaciones que deben efectuarse, a continuación se esbozan cada una de ellas:

Limitación espacial: El sistema tributario debe estudiarse en relación con un país en concreto. Pueden existir sistemas tributarios semejantes en varios países, pero siempre existen peculiaridades nacionales. Cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma y distribución de ingresos, de sus sistemas económicos etc.

De acuerdo con lo anterior pueden hacerse estudios comparativos, pero evitando generalizaciones peligrosas, Limitación Temporal: Debe limitarse el estudio de un sistema tributario a una época circunscrita. La evolución social y económica general necesita la adecuación de las normas legales.

En esta limitación, lo que quiere decir, es que las normas tributarias siempre se encuentran en constantes modificaciones, ya sea de acuerdo a la multiplicidad, variabilidad e inestabilidad, de múltiples factores, por eso es necesario dar al sistema tributario un contenido temporal concreto.

Importancia del Estudio: Según el principio de legalidad que rige en los estados de derecho, el tributo sólo surge de la ley, desprendiéndose de ello que en esos países el sistema tributario es siempre un ordenamiento legal vigente. De ahí la gran importancia que tiene el estudio del sistema tributario en relación a la ciencia jurídica que estudia los tributos, o sea el derecho tributario.

Obligación Tributaria

La fuente de la obligación tributaria es la ley. La voluntad jurídica de los individuos no es apta para crear la deuda tributaria, es por ello que, mediante la ley, el legislador describe la hipótesis condicionante llamada hecho imponible, y es entonces la materialización de esa hipótesis la que genera la obligación tributaria (obligación de dar, hacer, no hacer).

En Venezuela, puede considerarse como fuente que establece la obligación tributaria, lo señalado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1.999, p.106), la cual consagra en su Artículo 133 “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”. Todo ello en concordancia con lo establecido en los principios constitucionales.

También es necesario señalar, que el Código Orgánico Tributario (2.014, p.9) establece en su Artículo 36 “El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Es por ello, que el hecho imponible es el presupuesto o hipótesis, el cual define de qué tributo se trata y sirve para tipificar el tributo.

Al realizarse el hecho imponible nace la *obligación tributaria*, es decir, que cuando el sujeto pasivo de la obligación se coloca en relación con el

elemento objetivo del hecho imponible en la misma situación descrita abstractamente por el legislador, se dice que se ha realizado el hecho imponible y es allí cuando nace o se origina la obligación tributaria.

En la Ley de Impuesto sobre la Renta (2.001), la fuente de la obligación tributaria se encuentra tipificada en el Artículo 1 cuando señala “Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta Ley...”.

En la doctrina del Derecho, el término obligación se define como un vínculo o relación jurídica establecida entre dos partes por la que una de ellas (deudor) se ve constreñida a dar, hacer o no hacer algo a otra (acreedor), que a merced de su derecho de crédito, puede exigir tal prestación.

Para Jarach (1.982, p.195) desde el punto de vista jurídico, la obligación tributaria es:

Una relación jurídica EX LEGE, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado (sujeto activo), al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado o tipificado por la Ley.

La obligación no constituye una deuda sino un compromiso, en el que, entre otros elementos aparece la prestación. Existen normas que van a regular las obligaciones que surgen entre el Estado y los contribuyentes; en la materia que nos ocupa, estaríamos hablando de derechos y obligaciones que deben respetar ambos, los cuales dan nacimiento a una relación denominada por algunos autores como la relación *jurídico tributaria*. Justamente de esta relación jurídica tributaria va a surgir la obligación tributaria, que es justamente una prestación de contenido patrimonial que puede estar representada por obligación de dar, hacer o no hacer.

La obligación tributaria es pues, un vínculo jurídico que le atañe a algún sujeto de la relación jurídico tributaria, dicha obligación tiene algunos elementos los cuáles son: los sujetos de la obligación, el objeto de la obligación tributaria y la causa de la obligación tributaria.

Ahora bien, dentro de este concepto se debe identificar quién es el sujeto pasivo, es decir, el obligado a dar cumplimiento a todo lo relacionado con tributos, ya sea en calidad de contribuyente o responsable. En cuanto al responsable es aquel que está obligado a pagar el tributo por ser solidario, por lo tanto ambos son deudores.

De acuerdo a esta óptica, se puede mencionar que también los agentes de retención tienen su responsabilidad ya que por disposición de la ley deben retener el tributo, ya que el Código Orgánico Tributario (2.014, p.6) establece en su Artículo 27, que el agente de retención es el único responsable ante la Administración Tributaria por la cantidad retenida y de no realizar la retención responderá solidariamente con el contribuyente.

Es por ello, que el Estado está facultado para imponer castigos, a todo aquel contribuyente que incumplan con las disposiciones establecidas en la ley. En el tema objeto de estudio, retención de Impuesto sobre la Renta, las sanciones por incumplimiento de las normas tributarias son las que se encuentran tipificadas en el Código Orgánico Tributario (2.014).

Sujetos de la Obligación Tributaria

Sujeto activo: Para determinar quién es el sujeto activo de la obligación tributaria, debemos tener en cuenta que el Estado cuenta con las potestades de imperio que le dan la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1.999) y todo el ordenamiento jurídico, es decir, es la persona cuya voluntad en la búsqueda de la consecución de sus fines, va a privar

sobre los intereses de algún administrado en forma particular, siendo en consecuencia que el Estado es el sujeto activo de la obligación tributaria por excelencia.

La mayoría de los autores coinciden en que el sujeto activo de la obligación tributaria no se define porque sea el que percibe los ingresos de las cargas tributarias, sino, por la circunstancia de que el ordenamiento jurídico le atribuya esa facultad tributaria. En el Código Orgánico Tributario (2.014, p.5) se establece, en el Artículo 18 “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”.

Sujeto pasivo: Según el Artículo 19 del Código Orgánico Tributario (2.014, p.5) el concepto del sujeto pasivo es “...la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”. Lo anterior se puede ampliar expresando que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona, física o jurídica, a la cual la ley le ha encargado el cumplimiento de la prestación, pudiendo ser el contribuyente o un tercero, ya que el Código Orgánico Tributario (2.014) es claro en manifestar que por disposición expresa de la ley, algunas personas pueden ser responsables sin tener carácter de contribuyentes.

Contribuyente: Es la persona que paga una cuota por concepto de un impuesto, es decir, la persona natural o jurídica obligada conforme a la Ley a abonar o satisfacer los impuestos previstos en la misma, una vez que surja con respecto a él, el presupuesto jurídico que hace nacer la obligación tributaria, el cual se denomina *hecho imponible*.

En el caso específico del Impuesto sobre la Renta, con referencia al sujeto pasivo, el Artículo 7, establece: “Las Personas Naturales, Compañías Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada, las Sociedades en Nombre Colectivo, incluidas las irregulares o de hecho, los titulares y

enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburo, Asociaciones, Fundaciones, Establecimientos permanentes...”.

También es necesario señalar que el sujeto pasivo de la obligación tributaria puede serlo a título de: contribuyente o de responsable, según la clasificación que adopta el Código Orgánico Tributario (2.014, p.5) en su Artículo 19.

Responsables: Son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben por disposición expresa de la ley, cumplir los deberes y obligaciones atribuidas a estos. En el Código Orgánico Tributario (2.014) se establece en el Capítulo II, Sección Tercera, la normativa legal referente a los Responsables.

En el Código Orgánico Tributario (2.014), Artículo 25 se expresa que “Responsables son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes”.

En materia de retención de impuesto, la Ley de Impuesto sobre la Renta establece en su Artículo 87, quienes son los responsables de realizar la retención de Impuesto sobre la Renta. Se definen Responsables, en calidad de agentes de retención, toda persona natural o jurídica que por mandato legal se encuentre obligado a recibir de los deudores de enriquecimientos netos o ingresos brutos, el monto del tributo correspondiente y a enterarlo en una oficina receptora de fondos nacionales dentro de los plazos y condiciones establecidos en la ley.

Retención de Impuesto sobre la Renta en Venezuela

La retención puede ser considerada como el monto que se descuenta o se deduce del pago al beneficiario del enriquecimiento. Para Villegas

(1976, p.21) retener significa “retraer una suma dineraria de un contribuyente (y con la cual se halla en contacto el agente de retención) un determinado importe en concepto de tributo. Ingresar es depositar, ese mismo importe a la orden de la Administración Tributaria, es decir, entregarle la suma tributaria detraída al contribuyente”.

Fraga, Sánchez y Vilorio (2.002, p.17) sostienen que:

La retención del Impuesto sobre la Renta es la actividad administrativa (delegada) de colaboración en las tareas de recaudación del tributo, que cumple por mandato de la Ley de Impuesto sobre la Renta y del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones, el sujeto responsable como pagador de una renta gravable con dicho impuesto, y que consiste en amputar del pago o abono en cuenta correspondiente, en calidad de adelanto del impuesto que está obligado a satisfacer el contribuyente receptor del pago, un porcentaje indicado por el Reglamento según la causa que ha dado origen a la obtención de la renta, a los fines de enterarlo (depositario) en una oficina receptora de fondos nacionales, en la forma y plazos indicados por las normas respectivas.

La retención de Impuesto sobre la Renta ya sea a personas naturales, jurídicas o de servicios se establece en Gaceta Oficial No 36.203 del 12 de mayo de 1.997 y cuyo objetivo primordial, es recaudar Impuesto sobre la Renta obtenido por los contribuyentes como lo estipula el Decreto 1.808.

La retención en materia de Impuesto sobre la Renta ha estado presente en la legislación impositiva venezolana desde sus inicios. Es necesario mencionar, que la retención en la fuente data en la Ley de Impuesto sobre la Renta desde el año 1.942.

En este marco general, se puede considerar lo expresado por el Tratadista Golia Juan, coautor de la publicación de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2.003, p.547), donde se presenta un resumen del mecanismo de la retención en la fuente, en el siguiente orden de ideas:

L.I.S.R. del 17/7/42 - Se establece la obligación de efectuar retenciones en los casos de: Rentas de créditos y capital inmobiliario; Sueldos y Salarios; Actividades Profesionales. Quedan excluidos los intereses pagados a instituciones financieras.

L.I.S.R. del 31/7/44 - Se elimina la obligación de retener el impuesto prevista en la Ley del 17/7/42, quedando derogada la disposición de la no deducibilidad consagrada en el Reglamento del 2/2/43.

L.I.S.R. del 8/8/55 - Se establece la no deducibilidad de los pagos por concepto de primas de seguro a empresas no domiciliadas ni a las comisiones por enajenación de inmuebles cuando no se haya efectuado la correspondiente retención del impuesto.

L.I.S.R. del 10/7/58 y del 19/12/58 - Se conserva el régimen en los términos de la Ley del año 1.955.

L.I.S.R. del 17/2/61 - No se admite la deducción de los siguientes gastos a los que no se les haya practicado la retención de impuesto: Intereses pagados a personas naturales y a jurídicas no domiciliadas; Comisiones a intermediarios por enajenación de inmuebles; Regalías a personas naturales o jurídicas no domiciliadas; Primas de seguros a empresas no domiciliadas.

L.I.S.R. del 23/12/66 - Se añaden a los gastos previstos en la Ley de 1.961: Sueldos y salarios; Derechos de exhibición de películas a empresas no domiciliadas; Gastos de transporte de empresas de hidrocarburos. Se establece además la obligación de retener en los casos referentes al pago de: Dividendos; Premios de loterías e hipódromos; y, aquellos otros que determine el Ejecutivo Nacional.

L.I.S.R. del 18/12/70, del 25/1/75 y del 27/8/76 - Se conserva la normativa en los términos de la Ley del año 1.961.

L.I.S.R. del 23/6/78 - A través del párrafo sexto del Artículo 39°, se establece la no deducibilidad de todos aquellos gastos previstos en dicho artículo cuya retención, a partir de entonces, estará detallada en los respectivos reglamentos.

L.I.S.R. del 23/12/81, del 13/8/91, del 9/9/93, del 27/5/94, del 18/12/95 y del 22/10/99 - Se conserva el principio de la no deducibilidad en los términos de la Ley del año 1.978.

LISR. del 28/12/01 - Se mantiene la obligación de efectuar la retención sobre la totalidad de los distintos tipos de pago que se fueron incorporando a través del tiempo, facultando al Ejecutivo a extender la obligación por vía reglamentaria. Se eliminan las normas que prohibían deducir gastos a los que no se les había practicado la retención del impuesto.

De lo anterior citado, se puede afirmar que la normativa legal venezolana se ocupó de desarrollar desde sus inicios la reglamentación en materia de retención de Impuesto sobre la Renta fijando, entre otros aspectos, los tipos de pagos sujetos a retención, los porcentajes de retención y los lapsos para enterar los impuestos retenidos.

Naturaleza Jurídica de la Retención de Impuesto sobre la Renta

Existen diversas posiciones que califican la naturaleza jurídica de la retención de impuesto, entre estas tesis se encuentra la referida por Fraga, Sánchez y Viloría (2.002, p.23), como "a) La retención del impuesto es una garantía del cumplimiento de la obligación tributaria, b) La retención es un anticipo del impuesto definitivo, c) La retención es un sistema de recaudación".

Dentro de dicha calificación se considera que la retención constituye una *garantía del cumplimiento* de la futura obligación tributaria que se causará por el Impuesto sobre la Renta al finalizar el ejercicio fiscal; garantía que se materializa con la retención previa y la entrega de las cantidades retenidas a la Administración Tributaria.

Al respecto señala la Sentencia dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, con los Jueces Asociados, en fecha 11 de agosto de 2000, citado por Fraga, Sánchez y Viloría (2.002, p.25):

Considerando ahora a los agentes de retención del Impuesto sobre la Renta, siguiendo en este punto a la más depurada

doctrina (Lago Montero), se observa que su obligación consiste precisamente en detraer parte de las cantidades de dinero que pagan a sus acreedores para entregarlas a un ente público a título de anticipo de la futura y eventual obligación tributaria de la que este último será acreedor, en garantía de su cumplimiento.

De lo anterior citado se desprende que la retención es una garantía de cumplimiento, en virtud de que la cantidad de dinero retenida está destinada al aseguramiento del pago de la obligación tributaria principal.

También se puede señalar que la retención puede considerarse como un *anticipo del impuesto definitivo*, ya que la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001), en su Artículo 86 consagra que "...deberán considerarse como anticipos hechos a cuenta del impuesto que resulte de la declaración anual definitiva".

Estos anticipos son sumas que se entregan a un posible acreedor (Estado) con la obligación de imputarlos a un probable impuesto que pudiera surgir de la declaración definitiva de rentas.

Asimismo, se le da a la retención la calificación de *sistema de recaudación*, ya que a través de la retención puede recaudarse anticipadamente el impuesto que podría causarse al final del ejercicio, permitiendo a la Administración Tributaria percibir ingresos con anterioridad a la fecha en que correspondería en caso de no existir la figura de retención.

Proceso de Retención y Enteramiento del Impuesto sobre la Renta

Atendiendo a lo dispuesto en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997), es decir, en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, específicamente en el Capítulo II en sus Artículos 2 al 9, el proceso para efectuar la retención dependerá de algunos

elementos tales como el tipo de persona sujeta a retención, el tipo de servicio, la información requerida al deudor o pagador y el porcentaje a aplicar.

El proceso de enterar el impuesto se basa fundamentalmente en los plazos dispuestos para devolver a la Administración Tributaria en el monto del impuesto retenido, según el Artículo 21 del mencionado Reglamento, se establece que “Los impuestos retenidos de acuerdo con las reglas establecidas en la ley y este reglamento deberán ser enterados en las oficinas receptoras de fondos nacionales dentro de los tres primeros días hábiles del mes siguiente a aquél en que se efectuó el pago o abono”.

Es conveniente esbozar los principales fundamentos del proceso de retención y de enteramiento del impuesto, los cuales se encuentran consagrados en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, dentro de los principales fundamentos se deben mencionar: A quienes retener, conceptos sujetos de retención, cuando retener, plazos para enterar el impuesto ante las oficinas receptoras de fondos nacionales, entre otros.

¿A quiénes retener?

Según el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 1 y en concordancia con el Artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2.001), se debe efectuar la retención de impuesto a quienes se les realice el pago o abono en cuenta de los enriquecimientos o ingresos brutos a los que se refieren los Artículos 27, párrafo octavo, y Artículos 31, 34, 35, 36, 37,38, 39, 40, 41, 48, 64, 65 y 77 de la precitada ley.

Es indispensable considerar lo establecido en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, en su Artículo 2, que expresa “en los casos de personas naturales residentes en el país, la retención de impuestos sólo procederá si en beneficiario de las remuneraciones obtiene o estima obtener, de uno o más deudores o pagadores, un total anual que exceda de mil unidades tributarias”.

Resulta conveniente mencionar que se consideran personas naturales residentes las que hayan permanecido en el país durante un lapso de 180 días dentro del ejercicio anual, o en el ejercicio inmediatamente anterior. También es considerada personas naturales residentes según el Artículo 30 del Código Orgánico Tributario (2.014), en su Capítulo III, Sección Cuarta, aquellas personas que están desempeñando en el exterior funciones remuneradas.

www.bdigital.ula.ve

Conceptos Sujetos a Retención

A continuación se listan los conceptos sujetos a retención, de conformidad con lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2.015) y el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808 que crea el “Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones”, que rigen la materia:

- Sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones, comisiones y demás remuneraciones similares por servicios personales prestados bajo relación de dependencia (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 2): Conforme a lo previsto en el Artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2.001), se deberá aplicar la retención sobre los

enriquecimientos o ingresos brutos señalados en los Artículos 31, 34, 64 y 65 de la precitada ley.

El concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares, conforme a la doctrina laboral, comprende: Sueldos, salarios, emolumentos, obvenciones, dietas, pensiones, comisiones, bono vacacional, sobresueldos, recargos legales o convencionales por días feriados, horas extras o trabajos nocturnos, aguinaldos, utilidades y demás remuneraciones periódicas o no, previstas en el contrato individual o colectivo que regula las relaciones entre el trabajador y su patrono.

No obstante, es indispensable considerar que no se deberá practicar retención cuando el trabajador obtenga o estime obtener de uno o más deudores o pagadores un total anual que no exceda de un mil unidades tributarias (1.000 u.t.).

- Honorarios por servicios profesionales no mercantiles (Artículo 9, Numeral 1, Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808: Se consideran como el pago o contraprestación que reciban, tanto las personas naturales como las jurídicas, por la prestación de servicios personales no regidos por un contrato de trabajo, en virtud de actividades de carácter científico, técnico, docente, realizadas por ellas en nombre propio o por profesionales bajo su dependencia. De este concepto se excluyen las actividades de naturaleza manual.
- Comisiones por la enajenación de bienes inmuebles y comisiones en general, distintas de las comisiones accesorias a los sueldos y salarios (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 2).

- Intereses sobre capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta. Intereses sobre préstamos y otros créditos (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 3).
- Enriquecimientos netos de las agencias de noticias internacionales (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 4).
- Gastos de transporte, causados o pagados dentro del ejercicio gravable a empresas de transporte no domiciliadas o no residentes (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 5).
- Derecho de exhibición de películas y similares para el cine o la televisión, producidas o distribuidas desde el exterior (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 6).
- Enriquecimientos netos derivados de regalías y demás participaciones análogas (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 7): Estarán constituidas por la cantidad que se paguen por ceder el derecho a usar y explotar tanto las patentes de invención, de mejoras, de modelos industriales, de dibujos industriales y de introducción de inventos y de mejoras, así como también las marcas comerciales, denominaciones comerciales, lemas comerciales, derechos de autos y derechos de exploración o explotación de recursos naturales.
- Asistencia técnica suministrada desde el exterior y utilizada en el país así como los servicios tecnológicos suministrados desde el exterior y utilizados en el país. (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la

Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 7). La asistencia técnica consiste en el suministro desde el exterior, de conocimientos técnicos destinados a la elaboración de una obra o producto para la venta o a la prestación de un servicio específico para la venta.

- Enriquecimientos netos derivados de las primas de seguro y reaseguro (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 8)
- Ganancias fortuitas obtenidas por juegos y apuestas, así como de los premios de loterías y de hipódromos (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 9)
- Premios obtenidos por propietarios de animales de carrera (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 10,)
- Pagos a empresas contratistas o sub-contratistas por ejecución de obras o prestación de servicios, con base a valuaciones, órdenes de pago permanentes, individuales o mediante otra modalidad (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 11): El Artículo 16 del precitado decreto define a las empresas contratistas y subcontratistas, como las personas naturales o jurídicas, consorcio o comunidad, que conviene con otra persona jurídica, consorcio o comunidad, en realizar en el país por cuenta propia o en unión de otras personas, cualquier obra o prestación de servicio. Es fundamental que la empresa contratista suscriba un contrato mediante el cual, se compromete a responder por el resultado de la obra o del servicio.

- Pagos que efectúen los administradores de bienes inmuebles a los arrendadores de tales bienes (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 12).
- Pagos por cánones de arrendamiento de bienes muebles situados en el país (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 13).
- Venta de bienes y servicios (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 14): Los pagos que hagan las empresas emisoras de tarjetas de crédito o consumo, o sus representantes, a personas naturales, jurídicas o comunidades en virtud de la venta de bienes y servicios o de cualquier otro concepto. También se incluye la venta de gasolina en estaciones de servicio por los pagos que hagan las empresas emisoras de tarjetas de crédito o consumo.
- Pagos por gastos de transporte conformados por fletes (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 15).
- Pagos efectuados por las empresas de seguro, las sociedades de corretaje de seguros y las empresas de reaseguro, domiciliadas en el país a los corredores de seguro y a los agentes de seguro (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 16).
- Reparación de bienes asegurados y atenciones hospitalarias a los asegurados (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 17).

- Adquisición de fondos de comercio, enajenación de acciones (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 18).
- Servicios de publicidad, propaganda y venta de servicios publicitarios (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 19).
- Enriquecimientos netos obtenidos por la enajenación de acciones efectuadas a través de la Bolsa de Valores (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 20).
- Pagos a personas naturales o jurídicas por la enajenación de acciones o cuotas de participación cuando no se efectúen a través de la Bolsa de Valores (Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 9, Numeral 21).
- Cualesquiera otros enriquecimientos, disponibles o no, renta bruta o ingresos brutos, distintos de los antes señalados, sobre los cuales el Ejecutivo Nacional disponga mediante decreto que se retenga en la fuente el impuesto y se entere en una oficina receptora de fondos nacionales.

Quedan exceptuados de la retención los enriquecimientos obtenidos por trabajadores en virtud de primas de vivienda, cuando la obligación del patrono de pagarla en dinero derive de disposiciones de la Ley Orgánica del Trabajo. De igual forma, quedan excluidas de esta obligación, enriquecimientos provenientes de viáticos y gastos de representación.

¿Cuándo retener?

La retención de Impuesto sobre la Renta, deberá practicarse en el momento de pago o al efectuarse un abono en cuenta que equivale en este sentido al pago, conforme a lo establecido en el Artículo 1 del Decreto de Retención 1.808.

Cuando el legislador utilizó la expresión pago o abono en cuenta, se refería a todas aquellas cantidades que los deudores del ingreso acreditan en su contabilidad o bien en el registro que llevan, realizadas a favor de sus acreedores, por ser créditos jurídicos y legalmente exigibles a la fecha de su asiento en los registros respectivos. Como también puede considerarse un reconocimiento de una deuda y a su vez constituye un pago evidente. Por consiguiente, en el momento de practicar el pago, es cuando debe surgir la retención de Impuesto sobre la Renta y que según el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, en su Artículo 1, este pago puede ser efectuado por el contribuyente o responsable y también por un tercero.

Del análisis de lo dispuesto en el Artículo 1 del precitado Decreto, se describe que la obligación de retener nace "...en el momento del pago o del abono en cuenta...". Por lo anterior expuesto es necesario considerar:

- **Pago.** Según el Código Orgánico Tributario (2.014, p.14) en su Artículo 39 el pago es considerado como un medio de extinción de la obligación tributaria. Legis Editores (2.005) define como pago "la entrega del dinero que se debe". La retención sólo puede practicarse cuando existe una suma de dinero de la cual se pueda efectuar la sustracción del porcentaje correspondiente, es decir, cuando se realiza un pago en efectivo. No obstante, es necesario señalar lo establecido en Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997) en el

encabezado del Artículo 20 que estipula que “No deberá efectuarse retención alguna en los casos de pagos en especie...”.

- **Abono en cuenta.** Es considerado como toda cantidad que los deudores del ingreso acrediten en su contabilidad o registro, mediante asientos nominativos, a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento o anotación. El abono en cuenta es un registro contable del pago que deberá realizarse en un momento determinado, más no es el pago en sí.

¿Cuándo y dónde Enterar lo Retenido?

Los impuestos retenidos deberán ser enterados en una oficina receptora de fondos nacionales, a los fines de que éstos actúen como recaudadores del Impuesto sobre la Renta correspondiente.

La Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de retenciones (1.997) en el Artículo 21 del Reglamento Parcial establece la obligación, por parte de los agentes de retención, de enterar los impuestos dentro de los tres (3) primeros días hábiles del mes siguiente a aquél en que se efectuó el pago o abono en cuenta, salvo las correspondientes a las ganancias fortuitas, que deberán ser enteradas al día siguiente hábil a aquél en que se perciba; en las oficinas receptoras de fondos nacionales.

¿Cómo enterar?

El agente de retención deberá enterar lo retenido en una oficina receptora, conforme a lo establecido en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997), Artículo 21, a través de los formularios emitidos por la Administración Tributaria, los cuales se mencionan a continuación:

- Comprobantes de retención, Formularios AR-I AR-CV Y AR-C.
- Forma PN-R-11, Declaración y pago de retención de Impuesto sobre la Renta a personas naturales residentes en el país.
- Forma PN-NR-12, Declaración y pago de retención de Impuesto sobre la Renta a personas naturales no residentes en el país.
- Forma PJ-D-13, Declaración y pago de retención de Impuesto sobre la Renta a personas jurídicas y comunidades domiciliadas en el país.
- Forma PJ-ND-14, Declaración y pago de retención de Impuesto sobre la Renta a personas jurídicas y comunidades no domiciliadas en el país.

Identificación del domicilio fiscal del Contribuyente

El agente de retención antes de efectuar la retención de Impuesto sobre la Renta, debe conocer el domicilio fiscal del contribuyente, es decir, el lugar donde las personas naturales o jurídicas tienen el asiento principal de sus negocios e intereses, o donde está situada su dirección o administración.

Para efectuar la retención del Impuesto sobre la Renta de acuerdo a la normativa legal, es indispensable identificar si el contribuyente es:

- a) Persona natural residente: Es la persona natural que posee su domicilio fiscal en Venezuela o cuya permanencia en Venezuela se prolongue, por un período continuo o discontinuo por más de ciento ochenta y tres (183) días en un año calendario, conforme a las condiciones establecidas en la ley.
- b) Persona natural no residente: Es la persona natural que posee su domicilio fiscal fuera de Venezuela y cuando su permanencia en el territorio nacional fuere inferior a ciento ochenta y tres días.

- c) Persona jurídica domiciliada: Es la persona jurídica que posee su domicilio fiscal legalmente constituido en Venezuela; o aquellas personal constituidas en el exterior que mantengan en Venezuela un establecimiento permanente, respecto a las operaciones que efectúen en el país, como lo establece el Código Orgánico Tributario (2.014) en el numeral 2, del Artículo 33.
- d) Persona jurídica no domiciliada: Son personas jurídicas no domiciliadas en Venezuela, es decir, aquellas que se hayan constituido en el exterior, y que no hayan manifestado legalmente su intención de domiciliarse en el país, y que no mantengan en Venezuela un establecimiento permanente.

Responsabilidades y Obligaciones del Agente de Retención

El agente de retención de impuestos dentro de la relación jurídica tributaria posee una serie de obligaciones y responsabilidades que deben ser cumplidas a cabalidad, todo ello en virtud de que el agente de retención es considerado el depositario auxiliar de la tesorería nacional, y una vez efectuada la retención, el agente de retención se convierte en el único responsable ante la Administración Tributaria.

Para Boedo (2.005, p.88) señala que constituyen obligaciones de los agentes de retención de Impuesto sobre la Renta:

1. Cuando se trata de sueldos, salarios, etc., recibidos por personas naturales residentes en Venezuela, determinar el porcentaje de retención, si el beneficiario no cumple con la obligación establecida en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 4, Numeral 6.
2. Cuando los beneficiarios informan variación en alguno de los puntos determinantes del porcentaje de retención, deberá

determinarse un nuevo porcentaje de retención, en la situación prevista en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Artículo 7, parágrafo 2º.

3. Determinar el monto de las retenciones señaladas en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808 y ordenar hacerlas.
4. Deducir, del pago al beneficiario, el monto que deba retenerse.
5. Cancelar, en las receptorías de fondos nacionales, los montos retenidos.
6. Entregar a cada beneficiario, a que hace referencia el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, un comprobante por las retenciones de impuesto realizadas.
7. Enviar anualmente o bien al cesar en las actividades, a la Administración Tributaria, determinada información, según lo establece el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 23.

El precitado autor señala que los agentes de retención incumple con sus responsabilidades cuando “1. No cumplen con la obligación de retener los impuestos previstos. 2. Retienen cantidades menores a las establecidas. 3. Enteran con retardo los impuestos retenidos. 4. Se apropian de los tributos retenidos. 5. No suministran las informaciones previstas.”

Es necesario señalar, que los agentes de retención tienen sus propias responsabilidades, ya sea de carácter administrativo o de naturaleza fiscal; el mismo se toma como un depositario del dinero público del servicio de tesorería quien tiene la responsabilidad de retener y enterar ante la oficina receptora de fondos nacionales. En efecto, el agente de retención recibe una cosa ajena como son las cantidades de dinero que retiene y que evidentemente pertenecen a la Administración Tributaria.

Por lo anterior expuesto, los agentes de retención que incurran en el no cumplimiento de las obligaciones establecidas, tendrán su respectiva sanción según lo previsto en el Código Orgánico Tributario (2.014), sin perjuicio de la responsabilidad civil. Igualmente, los agentes de retención que retuvieren o percibieren cantidades menores a las legalmente establecidas, serán penados con multa por el impuesto dejado de retener o percibir, sin perjuicio de la responsabilidad civil.

Como también aquel que no enterare en la receptoría de fondos, las cantidades retenidas dentro de los lapsos establecidos en las leyes o reglamentos, será sancionado por la Ley.

Por otro lado, el no enterar dentro de los plazos legales establecidos las cantidades retenidas o percibidas, deriva sanciones que se desprenden del Código Orgánico Tributario (2.014), por cuanto la retención de impuesto equivale a la liquidación y recaudación de una Cuenta Nacional.

Es fundamental tener presente que, el agente de retención debe ser cuidadoso en el momento que esté realizando esta labor, pues bien, pudiera ocurrir que un contribuyente, en la realización de algunas de las actividades no pudiera obtener oportunamente de la Administración Tributaria, el certificado de solvencia por aparecer deudor del impuesto, porque su agente de retención no se lo retuvo, entonces todo esto trae como consecuencia daños y perjuicio al contribuyente. En tal suposición, el agente de retención puede resultar responsable, civilmente, de tales daños y perjuicios.

Es necesario señalar, que de acuerdo con el Decreto de Retención 1.808, Artículo 24 los agentes de retención están obligados a entregar a los contribuyentes, un comprobante por cada retención de impuesto que sea efectuada, la cual debe contener los datos del agente de retención, los datos del contribuyente, el monto pagado o abonado en cuenta, el monto retenido, entre otros. También se establece en el Artículo 24 la obligatoriedad de

entregar una relación del total de las cantidades pagadas o abonadas en cuanta y de los impuestos retenidos en el ejercicio.

Cabe señalar que en el párrafo único del Artículo 25, se establece que los agentes de retención que registren sus operaciones mediante sistema de procesamiento de datos, están obligados a conservar, mientras el tributo no esté prescrito, los programas, medios magnéticos o similares, que hayan utilizado, como medios del proceso para producir las informaciones.

También es necesario que se cumplan con las normativas contables y administrativas, tales como la emisión del Balance de Comprobación, la utilización de auxiliares, emisión y archivo de los comprobantes de cheques u órdenes de pago, facturas, planillas o comprobantes de retención, entre otros documentos, como medios de prueba en caso de efectuarse una experticia contable o fiscalización por parte de la Administración Tributaria. También es necesario que se conserven las declaraciones de retenciones efectuadas para el enteramiento del impuesto retenido.

Responsabilidad de los Empleados Públicos que actúan como Agentes de Retención

Partiendo de la disposición establecida en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997) Decreto 1.808, en su Artículo 12 del el cual señala “en los casos de entidades de carácter público o de institutos oficiales autónomos, el funcionario de mayor categoría ordenador del pago será la persona responsable de los impuestos dejados de retener o enterar...”, se puede desprender que todas las responsabilidades recaen directamente en la persona del funcionario público de mayor jerarquía del ente público correspondiente.

No obstante, es importante señalar que esta disposición queda sin efecto, en virtud de la promulgación del Código Orgánico Tributario de 2.001, ya que deroga de manera expresa en su Artículo 342 el párrafo tercero y sexto del Artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1.999, publicada en la Gaceta Oficial N° 5.340.

Cabe mencionar, que el Artículo 342 del Código antes mencionado consagra la derogatoria de la responsabilidad en la cual incurre el funcionario pagador, por no haber incurrido en la orden de pago correspondiente a la retención de Impuesto sobre la Renta a la cual se encuentra obligado.

El Código Orgánico Tributario (2.014) consagra en su Artículo 27 que:

Parágrafo Segundo: Las *entidades de carácter público* que revistan forma pública o privada, serán responsables de los tributos dejados de retener, percibir o enterar, sin perjuicio de la responsabilidad penal o administrativa que recaiga sobre la *persona natural* encargada de efectuar la retención, percepción o enteramiento respectivo.

La norma in comento prevé, que existe responsabilidad solidaria por parte de las personas naturales, es decir, él o los funcionarios públicos que participen en el proceso de retención. Esta responsabilidad no sólo se extiende al importe retenido, sino también a las multas, intereses y sanciones que hubiere lugar conforme a lo prevista en el Código, sin perjuicio de la responsabilidad civil, penal o administrativa aplicable al respecto.

En aquellos casos de no haber retenido, podrán ser objeto de la multa aplicable de acuerdo con el Código vigente, en el caso de haber retenido y no enterado, además de la multa establecida, podrán ser castigados con pena privativa de la libertad, en conformidad con la norma ya referida.

Es necesario mencionar la posición de los juristas Fraga, Sánchez y Viloria (2.002, p.228) los cuales señalan:

Conforme a la norma, queda claro que tanto el funcionario ordenador del pago como el pagador, no son responsables solidarios frente al Fisco con el contribuyente por el impuesto no retenido, ni son responsables directos en caso de haber retenido pero no enterado el impuesto; antes bien, esta responsabilidad recae sobre la persona pública, el ente público, con forma pública o privada al cual pertenezcan dichos funcionarios. Ello no excluye, y la norma se encarga de dejarlo bien claro, el que estos funcionarios sean responsables administrativa y penalmente por su actuación.

En atención a las sanciones administrativas, aplicables a los funcionarios públicos que incumplan con sus obligaciones como agentes de retención de impuesto, es fundamental considerar las sanciones establecidas en la Ley del Estatuto de la Función Pública (2.002) y lo establecido en la Ley contra la Corrupción (2.003).

www.bdigital.ula.ve

Obligatoriedad de Presentar la Relación Anual de Retenciones

Según el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, Artículo 23, los agentes de retención de Impuesto sobre la Renta están obligados a presentar ante la Administración Tributaria de su domicilio, dentro de los dos (2) primeros meses del ejercicio fiscal siguiente o de los dos (2) meses siguientes a la fecha de cesación de los negocios y demás actividades, una relación donde conste la identificación de las personas o comunidades objeto de retención, las cantidades pagadas o abonadas en cuenta y los impuestos retenidos y enterados durante el año o periodo anterior.

En este sentido, la Administración Tributaria mediante la “Providencia N° 402 por la cual se dicta el Instructivo para la Presentación de la Relación

anual en materia de retenciones” de fecha 19 de febrero de 1998, dispone que la normativa legal para la presentación de la relación antes mencionada.

También señala, en el Artículo 7, de la mencionada Providencia, que el incumplimiento de la presente providencia será sancionado de acuerdo a lo previsto en el Código Orgánico Tributario (2.014).

Obligatoriedad de Entregar Comprobantes de Retención

Los agentes de retención están obligados a entregar a los contribuyentes, un comprobante por cada retención de impuesto que le practiquen, donde se especifique el monto de lo pagado o abonado en cuenta y el monto de lo retenido.

En el comprobante correspondiente a la última retención del ejercicio, de los beneficiarios de conceptos distintos a sueldos, salarios y demás remuneraciones similares, el agente de retención deberá indicar la suma de lo pagado y el total retenido y este comprobante lo anexará el contribuyente a su declaración definitiva de rentas.

Según el Parágrafo Único, del Artículo 24 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808, los agentes de retención están obligados a suministrar a la Administración Tributaria, la información relativa a los contribuyentes a quienes estén obligados o retener el impuesto.

Sanciones por Incumplimiento de las Obligaciones Tributarias en materia de Retención de Impuesto sobre la Renta

Las sanciones por incumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la ley, ya sea por violación a la norma o por omisión de la

misma, se encuentran consagradas en el Código Orgánico Tributario (2.014), específicamente en el Título III, De los Ilícitos Tributarios y de las Sanciones.

El precitado Código en su Artículo 80 define los ilícitos tributarios como toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias, clasificando los ilícitos tributarios en: a) ilícitos formales; b) ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas; c) ilícitos materiales y d) ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad.

Sobre lo anterior expuesto, se puede mencionar las posibles sanciones por incumplimiento de las obligaciones en materia de retención de Impuesto sobre la Renta, de acuerdo a la clasificación de los ilícitos tributarios.

Ilícitos Formales

Los ilícitos formales pueden ser considerados, como aquellas conductas antijurídicas derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias puestas a cargo del contribuyente o responsable, es decir, el incumplimiento de deberes formales relacionados a la determinación, fiscalización, verificación, tales como, falta de presentación de las declaraciones, incumplimiento o cumplimiento defectuoso de los requerimientos efectuados por los funcionarios, entre otros.

Se clasificarán como ilícitos formales, la presentación extemporánea de la declaración correspondiente por parte del agente de retención, así como la omisión o retraso en el pago del tributo, entre otros.

En este orden de ideas, el Código Orgánico Tributario (2.014) en el Artículo 103 establece las sanciones en caso de que se incurra en los siguientes ilícitos: No presentar las declaraciones o comunicaciones, el presentar de forma incompleta o extemporánea la declaración o

comunicaciones. De conformidad a lo establecido en el mencionado artículo, se presentan los ilícitos formales y las sanciones tipificadas en la ley aplicables a los agentes de retención:

ILÍCITOS FORMALES	SANCIONES
No presentar las declaraciones que determinen tributos	10 U.T., incrementada en 10 U.T. más, hasta llegar a 50 U.T. por cada infracción cometida.
No presentar otras declaraciones o comunicaciones	10 U.T., incrementada en 10 U.T. más, hasta llegar a 50 U.T. por cada infracción cometida.
Presentar las declaraciones que determinen tributos de forma incompleta o fuera del plazo	5 U.T., incrementada en 5 U.T. más, por cada nueva infracción cometida hasta llegar a 25 U.T.
Presentar de forma incompleta o extemporánea otras declaraciones o comunicaciones	5 U.T., incrementada en 5 U.T. más, por cada nueva infracción cometida hasta llegar a 25 U.T.
Presentar más de una declaración sustitutiva, o la primera declaración sustitutiva fuera del plazo previsto en la Ley	5 U.T., incrementada en 5 U.T. más, por cada nueva infracción cometida hasta llegar a 25 U.T.
Presentar las declaraciones en los formularios, formatos, entre otros, no autorizados por la Administración Tributaria	5 U.T., incrementada en 5 U.T. más, por cada nueva infracción cometida hasta llegar a 25 U.T.
No presentar o presentar extemporáneamente las declaraciones sobre inversiones en jurisdicción de baja imposición fiscal	De 1.000 U.T. a 2.000 U.T. si no presenta la declaración respectiva. De 250 U.T. a 750 U.T. por presentarla con retardo

Fuente: Legis Editores (2005), (p.152)

Ilícitos Materiales

Son definidos como aquellos incumplimientos de los deberes formales que se refieren al pago de la obligación tributaria, inclusive, la falta de retención, obtención indebida de reintegros, entre otros.

El Código Orgánico Tributario (2.014), en el Artículo 109 consagra que “Constituyen ilícitos materiales: 1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones; 2. El retraso u omisión en el pago de anticipos; 3. El incumplimiento de la obligación de retener o percibir, y 4. La obtención de devoluciones o reintegros indebidos”.

El mencionado Código, establece en el Artículo 112, las sanciones aplicables:

1. OMISIÓN DEL PAGO DE ANTICIPOS A CUENTA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA (ART.112)	SANCIONES
Por omitir el pago de anticipos a que está obligado	10 % al 20%
Retraso en el pago de los anticipos a que está obligado	1,5 % mensual de los anticipos omitidos por cada mes de retraso
Por no retener o no percibir fondos	100% al 300% del tributo no retenido o no percibido
Por retener o percibir menos de lo que le corresponda	50% al 100% de lo retenido o no percibido.

Fuente: Legis Editores (2005), (p.153)

2. PAGO CON RETRASO DEL TRIBUTO (ART.110)	SANCIONES
Pago extemporáneo, sin haber obtenido prórroga, y sin que medie una verificación, investigación, entre otros, por parte de la Administración Tributaria	Multa equivalente al 1% del tributo enterado con retraso
Cuando el pago del tributo se efectúe en el curso de una investigación o fiscalización por parte de órgano administrativo	25% al 200% del tributo omitido, sin perjuicio de la sanción aplicable por concepto de defraudación tributaria
Aceptación del reparo y pago del tributo correspondiente	Multa equivalente al 10% del tributo omitido y demás multas a que hubiere lugar conforme a la ley

Fuente: Legis Editores (2005), (p.154)

3. NO ENTERAMIENTO DEL TRIBUTO RETENIDO O PERCIBIDO (ART.113)	SANCIÓN
Enteramiento de las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales, fuera del plazo respectivo	Multa del 50% de los tributos retenidos o percibidos, por cada mes de retraso, hasta un máximo de 500% del monto de dichas cantidades

Fuente: Legis Editores (2005), (p.154)

4. DEVOLUCIONES O REINTEGROS INDEBIDOS (ART.114)	SANCIÓN
Obtención de reintegros o devoluciones por concepto de beneficios fiscales, entre otros.	Multa del 50% al 200% de las cantidades indebidamente obtenidas, y sin perjuicio de la aplicación de la pena prevista en el Artículo 116 del C.O.T.

Fuente: Legis Editores (2005), (p.154)

Sobre la base de lo antes descrito, se puede afirmar que la omisión del pago de un tributo dentro del lapso establecido en la ley, perturba la actividad financiera del Estado, por tal sentido se recurre a la aplicación de sanciones tipificadas en la Ley.

También, puede señalarse que el Código Orgánico Tributario (2.014), en su Artículo 113, sanciona a los agentes de retención por incumplimiento del plazo establecido para enterar los impuestos retenidos.

Ilícitos Sancionados con Penas Restrictivas de Libertad.

Dentro de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad, según el Código Orgánico Tributario (2.014), en el Artículo 115, se encuentran "... 1.La defraudación tributaria, 2.La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción...".

La norma señala, que se penaliza a los agentes de retención, cuando pretendan con intención o dolo aprovecharse de las cantidades retenidas. En aquellos casos en que se compruebe que existe defraudación por parte del agente de retención se aplicará la siguiente sanción: a) Prisión de 6 meses a 7 años; b) Prisión de 4 a 8 años, cuando se ejecute mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por cantidad superior a 100 U.T. También consagra que la falta de enteramiento de anticipos por parte del agente de retención, conlleva a una sanción de 2 a 4 años de prisión.

Es necesario señalar, que una vez que el responsable o agente de retención incurre en cualquier acción u omisión, calificada como ilícito tributario, la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades, deberá aplicar la sanción que corresponda, conforme al Código Orgánico Tributario.

En el caso de entidades de carácter público o institutos oficiales, el funcionario encargado de la retención, que se apropie de los tributos retenidos será penado conforme a lo dispuesto en la Ley.

Con respecto a las sanciones administrativas, aplicables a los funcionarios públicos que incumplan con sus obligaciones o responsabilidades como agentes de retención de impuesto, es indispensable considerar las sanciones establecidas en la Ley del Estatuto de la Función Pública (2.002), la cual establece sanciones que van desde la amonestación escrita hasta la destitución del cargo o puesto de trabajo.

Por otra parte, la Ley contra la Corrupción (2.003), la cual señala en su Artículo 56 “El funcionario público que ilegalmente diere a los fondos o rentas a su cargo, una aplicación diferente a la presupuestada o destinada, aun en beneficio público, será penado con prisión de tres meses a tres años, según la gravedad del delito”, esto en virtud de que el monto del impuesto retenido no sea enterado en el plazo establecido, y sea utilizado para otros fines, como por ejemplo, cubrir gastos del mismo ente público.

Es necesario considerar lo establecido en el Artículo 69 de la precitada ley, la cual señala que:

El funcionario público que arbitrariamente exija o cobre algún impuesto o tasa indebidos, o que, aun siendo legales, emplee para su cobranza medios no autorizados por la ley, será penado con prisión de un (1) mes a un (1) año y multa de hasta el veinte por ciento (20%) de lo cobrado o exigido.

Bases Jurídicas

El Derecho Constitucional Tributario está conformado por un conjunto de normas y principios constitucionales que rigen el sistema tributario y está referido a la parte del derecho que regula el fenómeno financiero que se produce como consecuencia de la relación de exacción entre el Estado y los contribuyentes, impuesta de forma coactiva.

El Derecho Constitucional Tributario comprende un conjunto de elementos, cuya finalidad es la de regular y disciplinar la soberanía del Estado en el ejercicio del poder tributario, delimitando su alcance y regulando las garantías de los contribuyentes. Dentro de este conjunto de elementos quedan comprendidas: (a) la asignación de competencias en el ejercicio del poder tributario, (b) los regímenes de coordinación del poder tributario ejercido por la Nación, los Estados y los Municipios, (c) los principios tributarios, (d) los principios que tipifican los ilícitos tributarios y (d) el conjunto de garantías que le aseguran al contribuyente sus derechos.

El sistema tributario debe regirse de acuerdo al ordenamiento jurídico venezolano por una serie de normativas, que se describen a continuación:

1. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela,
2. Tratados, convenios o acuerdos internacionales,
3. Leyes Orgánicas y Especiales,
4. Reglamentos y demás disposiciones de carácter general.

Por lo anterior señalado, el Impuesto sobre la Renta y por ende, el tema objeto de investigación, es decir, la retención de Impuesto sobre la Renta debe regirse de acuerdo al ordenamiento jurídico venezolano y por una serie de normativas y/o basamentos legales, tomando en atención:

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1.999)

Publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela (1.999). Es la Carta Fundamental del Estado, constituye una fuente directa de la Ley, porque en ella se plasman los fundamentos que rigen al legislador para desarrollar y ampliar dichos fundamentos a través de las leyes. La Constitución consagra los principios constitucionales que rigen el sistema tributario venezolano.

Tratados, convenios o acuerdos internacionales

Son acuerdos celebrados entre miembros de la comunidad internacional, revestidos de un carácter solemne, que tienen por finalidad establecer un conjunto de normas. En materia tributaria se celebran convenios con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta, y son denominados Convenios para evitar la doble tributación. Como consecuencia de la aplicación de dichos convenios, la obligación de retener puede quedar suprimida o modificada en su cuantía, dependiendo del reparto de la potestad tributaria establecida en el convenio respectivo entre los Estados contratantes.

En atención a lo anterior señalado, es obligatorio que el agente de retención, considere lo estipulado en dichos Convenios, motivado a que sus disposiciones son de aplicación preferente a las normas legales y reglamentarias en materia de retenciones, esto en virtud de lo tipificado en el Artículo 2 del Código Orgánico Tributario (2.014).

Ley de Impuesto sobre la Renta (2.015)

Publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, Reforma Parcial (2015).

El Impuesto sobre la Renta en Venezuela, es competencia del Poder Nacional y su principio constitucional o de reserva legal se encuentra consagrado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en su Artículo 156, ordinal 12º: “Es de la competencia del Poder Nacional:...12º La organización, recaudación y control de los impuestos a la renta...”.

La Ley de Impuesto sobre la Renta, contempla lo relativo a obligaciones tributarias y deberes formales. Los deberes formales son todas aquellas obligaciones tributarias asignadas por la ley a los contribuyentes o responsables, a fin de facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realiza la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades.

Dentro de este orden de ideas, es necesario señalar lo establecido en el Artículo N° 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2.015), ya que esta norma constituye el basamento legal, para que el Ejecutivo Nacional reglamente la modalidad en que se efectuarán las retenciones de Impuesto sobre la Renta a determinados enriquecimientos. La norma in comento establece:

Los deudores de los enriquecimientos netos o ingresos brutos a los que se contraen los Artículos 27 parágrafo octavo, 31, 34,35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 48, 64, 65 y 77 de esta Ley, están obligados a hacer la retención de impuesto en el momento del pago o del abono en cuenta y a enterar tales cantidades en una oficina receptora de fondos nacionales, dentro de los plazos y formas que establezca las disposiciones de esta Ley y su Reglamento. Igual obligación de retener y enterar el impuesto en la forma señalada, tendrán los deudores de los enriquecimientos netos...

De igual manera, en el Parágrafo Cuarto del mencionado Artículo, se establece la designación de los agentes de retención, expresando, que se designarán entre los agentes de retención, cualquier persona que por sus funciones públicas o privadas intervenga en actos u operaciones en los cuales se deban efectuar pagos directos o indirectos.

En otro orden de ideas, también es necesario señalar, que en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2.015) en su Artículo 97, se establece como medida de control fiscal, la obligación, por parte del prestador del servicio, de exigir las facturas y comprobantes que soporten dicha erogación y a su vez, suministrar a la Administración Tributaria la información de estos pagos.

Código Orgánico Tributario (2.014)

Publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, (2014). Es una norma que posee rango de Ley Orgánica, bajo la cual se encuentran sujetos los tributos y como lo establece el Artículo 1 del mismo, sus disposiciones son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas que se derivan de estos.

El Código Orgánico Tributario (2.014) establece en su Artículo 12, que están sometidos a este Código los impuestos, tasas y contribuciones de mejoras, de seguridad social y demás contribuyentes especiales.

También, en su Artículo 13, Título II, Capítulo I, señala la obligación tributaria que surge entre el Estado y los sujetos pasivos; y en su Artículo 23, exige la obligación al pago de los tributos.

Igualmente, el Artículo 27, establece que son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración Tributaria. Menciona, que el agente de retención es el único responsable ante el Estado por el importe retenido; y es

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

De igual manera, es importante señalar que el Código Orgánico Tributario (2.014), Artículos 99 al 107; que los agentes de retención que no retuvieran o percibieran los correspondientes tributos como también, el agente de retención que no entere los tributos retenidos dentro del plazo legal, se hacen acreedores de multas y sanciones.

La finalidad de estas sanciones es obligar al agente de retención que cumpla con esta responsabilidad, ya que a medida que mejore este proceso, mejora la disponibilidad monetaria e incrementa el control de la recaudación.

Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997)

El Decreto 1.808 de fecha 23 de abril de 1.997, publicado en Gaceta Oficial N° 36.203, el cual contiene la Reforma al Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones, establece toda la normativa legal referente al cumplimiento de obligaciones tributarias en materia de retención de impuesto.

Es necesario señalar, que en el contenido del Decreto 1.808 se consagra lo referente a cumplimiento de obligaciones tributarias y deberes formales, todo ello en concordancia con lo establecido en el Código Orgánico Tributario (2.014) y la Ley de Impuesto sobre la Renta (2.015).

Providencias Administrativas (1.998)

Es de vital importancia tomar en consideración, la Providencia N° 402, promulgada por el Superintendente Nacional Tributario, el 19 de febrero de 1.998, el cual hace referencia a lo establecido en los Artículos 24 y 25 del

Decreto 1.808, en cuanto a la obligación tributaria de los agentes de retención de suministrar información a la Administración Tributaria, a través de los formularios diseñados para este fin.

www.bdigital.ula.ve

OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

Objetivo general Determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención del Impuesto Sobre la Renta en la Universidad de Los Andes.				
Objetivos Específicos	Variable	Dimensiones	Indicadores	Ítems
Identificar las características del proceso de retención y enteramiento del Impuesto Sobre la Renta llevado por la Universidad de Los Andes.	Características del proceso de retención y enteramiento del Impuesto Sobre la Renta llevado por la Universidad de Los Andes.	Procedimiento para la aplicación de la retención del ISLR en la ULA.	- Tipo de contribuyente - Domicilio fiscal del contribuyente - Condición de contribuyente especial.	
Revisar que el agente de retención cumpla con las obligaciones tributarias establecidas en la ley, en materia de retención de Impuesto Sobre la Renta.	Cumplimiento con las obligaciones tributarias establecidas en la ley, en materia de retención de Impuesto Sobre la Renta	Actitud hacia el cumplimiento de las obligaciones tributarias del ISLR de la ULA	- Confiabilidad del sistema de recaudación. - Compromiso en cuanto al cumplimiento de la ley.	
Establecer el proceso de retención del Impuesto Sobre la Renta llevado a cabo por la Universidad de Los Andes	Cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la ley, en materia de retención de Impuesto Sobre la Renta	Proceso de declaración y pago del ISLR	- Declaraciones - Retenciones	

Cuadro 1 Variables que intervienen en la investigación.

Fuente: Dávila, W. 2.016

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

El marco metodológico está referido al conjunto de procedimientos lógicos y operacionales implícitos en un proceso de investigación. El fin esencial del marco metodológico es situar, a través de un lenguaje claro y sencillo, los métodos, técnicas, estrategias, procedimientos e instrumentos utilizados por el investigador para lograr los objetivos.

Parafraseando lo señalado por Arias (2006, p.9) la metodología de la investigación es definida como el estudio analítico que incluye los tipos de investigación, las técnicas, instrumentos y los procedimientos que serán utilizados para llevar a efecto la investigación.

La metodología utilizada en el presente estudio se sustenta en los enfoques presentados por diversos especialistas, entre ellos Arias, F. (2.006), Méndez, C. (2.001), Orozco (2.001), Buendía, Colás y Hernández (1998) y el Manual de Trabajos de Grado de Especialización, Maestría y Tesis Doctorales publicado por la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2005).

Enfoque de la Investigación

De acuerdo al enfoque de la investigación, es un estudio de casos, definida por Orozco (2.001, p.62) como “un tipo de investigación cuya misión es describir, comprender y diagnosticar una situación, del cual se requiere hacer una revisión integral de los elementos involucrados en el problema”.

El precitado autor señala que los Estudios de Casos presentan las siguientes características:

El principio básico del estudio es la interpretación de un proceso; enfoca las interrelaciones de las estructuras que los puede afectar; busca descubrir elementos, situaciones y procesos; busca reflejar la realidad en forma completa y profunda, para lo cual se debe describir el problema y los procesos que allí intervienen.

Tipo de Investigación

Para el desarrollo de la presente investigación, se realizó el estudio de diversos autores a fin de describir los tipos de investigación que sustentan la metodología de la investigación. Arias (2.006, p.23) señala que en un estudio pueden identificarse diversos tipos de investigación, existiendo muchos modelos y diversas clasificaciones, sin embargo, independientemente de la clasificación utilizada “todos son tipos de investigación, y al no ser excluyentes, un estudio puede ubicarse en más de una clase”.

De acuerdo al nivel de investigación, es decir, el grado de profundidad con que se aborda un fenómeno u objeto de estudio, la investigación se enmarcó de tipo *Jurídico-Descriptiva*, motivado a que los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades más importantes de personas, grupos, comunidades, entes, organizaciones o cualquier otro fenómeno que sea sometido a un proceso de análisis.

Según Méndez (2001, p.137), “el estudio descriptivo identifica características del universo de investigación, señala formas de conducta y actitudes, establece comportamientos concretos, descubre, comprueba y analiza las variables de investigación”. El precitado autor afirma, que los estudios descriptivos acuden a técnicas específicas de recolección de información, como la observación y la entrevista.

La investigación descriptiva es aquella que busca definir claramente un objeto, el cual puede ser un mercado, una industria, una organización, puntos fuertes o débiles de empresas, algún tipo de medio de publicidad o un problema simple de mercado. Este tipo de investigación se caracteriza por generar datos de primera mano, para realizar después un análisis general, tanto de la información de fuente primaria, fuente secundaria, así como de los hallazgos teóricos encontrados en la revisión bibliográfica y presentar un panorama del problema o resultado de las indagaciones.

Sobre lo anterior expuesto, la investigación se enmarcó de tipo descriptivo, motivado a que se realizará un diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta por parte de la Universidad de Los Andes; donde se tomarán los datos para efectuar el análisis de la investigación.

Diseño de la Investigación

Según Arias (2.006), el diseño de investigación es la estrategia general que adopta el investigador para responder al problema planteado.

En este proyecto, se realizará una investigación de campo que consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios), es decir, el investigador obtiene la información pero no altera las condiciones existentes. De allí su carácter de investigación no experimental. Estos datos primarios obtenidos a través del diseño de campo, son esenciales para el logro de los objetivos y la solución del problema planteado.

Por supuesto, también se emplean datos secundarios, sobre todo los provenientes de fuentes bibliográficas. Según los objetivos del estudio propuesto, la investigación de campo se realizará a nivel descriptivo a través

de estudios de medición de variables independientes utilizando como estrategia la entrevista.

Sujeto de Estudio

El sujeto de estudio de la investigación propuesta es la Universidad de Los Andes, en la que se estudia el proceso de retención y enteramiento de Impuesto sobre la Renta con miras al diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta.

Población

En el presente estudio, se consideró la población en los términos en la define Buendía, Colás y Hernández (1998, p.28) “como el conjunto definido, limitado y accesible del universo que forma el referente para la elección de la muestra. Es el grupo al que se intenta generalizar los resultados”.

Arias (2006, p.81) define la población “como el conjunto finito o infinito de elementos con características comunes para los cuales serán extensivas las conclusiones de la investigación”.

Muestra

Se tomará como muestra el 5% del personal Administrativo, Técnico y Obrero de la Universidad de Los Andes. Para Balestrini (1.997, p.138), La muestra “es obtenida con el fin de investigar, a partir del conocimiento de sus características particulares, las propiedades de una población”. Para Hurtado (2.000, p.77), consiste: “en las poblaciones pequeñas o finitas no se selecciona muestra alguna para no afectar la valides de los resultados”.

Técnicas e instrumentos de recolección de datos

Una vez obtenidos los indicadores de los elementos teóricos y definido el diseño de la investigación, es necesario definir las técnicas de recolección de información orientadas a alcanzar los fines propuestos. Las técnicas de recolección de información pueden considerarse como las formas o procedimientos que utiliza el investigador para recabar la información necesaria, prevista en el diseño de la investigación.

Las técnicas de recolección de información son las distintas formas de obtener los datos que se necesitan en el desarrollo del trabajo, ellas pueden ser: La Entrevista (guía de entrevista) y la Observación (registro de observación o registro anecdótico, listas de cotejo).

Partiendo desde los elementos que conforman la muestra (documentos y personas), se hizo necesaria la aplicación de la técnica de la entrevista.

La entrevista es una conversación entre dos personas, una de las cuales se denomina “entrevistador” y la otra persona “entrevistado”, la cual se realiza con un propósito muy definido. Buendía, Colás y Hernández (1.998, p.127) señalan que “la entrevista consiste en la recogida de información a través de un proceso de comunicación, en el transcurso del cual el entrevistado responde a cuestiones previamente diseñadas en función de las dimensiones que se pretenden estudiar, planteadas por el entrevistador”.

En el presente estudio se aplicará la entrevista a los empleados responsables de ejercer las funciones de agentes de retención de Impuesto sobre la Renta, es decir: el Jefe de Planificación y Presupuesto, el Director de Finanzas y el Vicerrector Administrativo de la Universidad de Los Andes, para lograr la obtención de información y dar respuestas a las interrogantes de la investigación.

CAPITULO IV

PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Consideraciones Generales

El presente capítulo está referido a la presentación, interpretación y análisis de los resultados obtenidos de la aplicación de las técnicas descritas en la metodología de investigación para alcanzar el diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta.

Es necesario mencionar que dada la descripción efectuada por los funcionarios que participan en el proceso, la retención y el enteramiento del Impuesto sobre la Renta se efectúa de acuerdo a las normas establecidas, pero del análisis realizado a los resultados obtenidos, de la observación directa y de la aplicación de las listas de cotejo, registros de observaciones de verificación de las retenciones y verificación de la declaración y enteramiento del impuesto, se desprenden algunas observaciones que implican la inobservancia del cumplimiento de la normativa legal vigente.

El proceso de retención y enteramiento inicia cuando se recibe la factura, recibo o documento legal por parte del prestador de servicio (contribuyente) donde se evidencia que la naturaleza del pago obedece a un concepto sujeto a retención, de conformidad con lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) y el Decreto N° 1808 en materia de retención de Impuesto sobre la Renta.

El precitado proceso finaliza cuando se cumple con la obligación de enterar en la oficina receptora de fondos nacionales el impuesto retenido por parte del agente de retención y se efectúa el archivo de la documentación que se genera en el proceso.

www.bdigital.ula.ve

Resumen de los resultados obtenidos de la aplicación de la guía de entrevista.

ÍTEM O PREGUNTA	OPCIONES DE RESPUESTA			PORCENTAJES
	Sí	No	No sé	Total
¿Conoce las Leyes, Reglamentos y Normas que regulan las obligaciones tributarias en materia de retención de ISLR?	100%	0,00%	0,00%	100%
¿Considera que la Universidad de Los Andes cumple con las obligaciones tributarias previstas en la normativa legal vigente en materia de retención de Impuesto sobre la Renta?	100%	0,00%	0,00%	100%
¿Existen instructivos o manuales de normas y procedimientos que rijan el proceso de retención y de enteramiento del Impuesto sobre la Renta en la Universidad de Los Andes?	0,00%	66,67%	33,33%	100%
Cuando se efectúa la retención de ISLR ¿se registra la retención en alguna partida contable o libro auxiliar?	0,00%	66,67%	33,33%	100%
¿Existe una Unidad o funcionarios encargados de realizar los procedimientos de control (previo y posterior) al proceso de retención y de enteramiento del ISLR?	66,67%	33,33%	0,00%	100%
¿Existen procedimientos administrativos en materia de retención de ISLR utilizados para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria en la Universidad de Los Andes?.	0,00%	66,67%	33,33%	100%
¿Existe un cronograma para el enteramiento del impuesto retenido?	66,67%	0,00%	33,33%	100%
¿Conoce el plazo establecido, en la normativa legal para realizar el enteramiento o pago del impuesto retenido?	100%	0,00%	0,00%	100%
Cuando se efectúa la retención de impuesto ¿se emiten comprobantes o planillas de retención de ISLR?	100%	0,00%	0,00%	100%
¿Estos comprobantes de retención son entregados a los contribuyentes a los cuales se les efectúa la retención?	100%	0,00%	0,00%	100%

¿Entregan a los contribuyentes a los que se les efectuó la retención un Comprobante de retención total de los impuestos retenidos, que incluye la sumatoria y los detalles de las retenciones efectuadas?	0,00%	66,67%	33,33%	100%
Cuando se efectúa el enteramiento o pago de retención de Impuesto sobre la Renta ¿se verifica que las planillas de liquidación estén debidamente selladas por el Banco receptor de Fondos Nacionales?	66,67%	0,00%	33,33%	100%
¿Se presenta la Relación anual de retenciones en materia de ISLR?	33,33%	66,67%	0,00%	100%
¿Se conservan todos los documentos contables, programas, medios magnéticos e información relacionada al proceso de retención y enteramiento mientras que la obligación tributaria no este prescrita?	0,00%	66,67%	33,33%	100%
¿Conoce las Sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario por incumplimiento de obligaciones tributarias en materia de retención?	66,67%	33,33%	0,00%	100%
¿Se realiza la capacitación de los funcionarios que participan en el proceso de retención y de enteramiento del impuesto?	0,00%	100%	0,00%	100%
¿Ha sido objeto de Fiscalizaciones por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) la Universidad de Los Andes?	100%	0,00%	0,00%	100%

Cuadro 2 Entrevista aplicada a los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto.

Fuente: Dávila, W. (2017).

Como se observa en la tabla anterior, el 100% de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta realizado por la Universidad de Los Andes, consideran que conocen la normativa legal vigente que regula las obligaciones tributarias en materia de retención, señalando dentro de algunas normas (ítem 1, pregunta abierta de la guía de entrevista) a la Ley de Impuesto sobre la Renta, al Código Orgánico Tributario y al Decreto 1808 en materia de Retención.

Sin embargo, no se dio importancia o no se evidenció en la respuesta, el conocimiento de la Providencia N° 402 de fecha 19 de febrero de 1.998, que dispone los lineamientos para la presentación de la Relación anual de retenciones, el cual es una de las principales obligaciones del agente de retención.

No obstante, el 100% de los funcionarios opinan que la Universidad de Los Andes cumple a cabalidad con las obligaciones tributarias previstas en la ley. Los funcionarios señalaron que esta opinión obedecía a que: “se realizan las retenciones a los pagos y se elaboran los comprobantes de retención de impuesto; se realizan los trámites administrativos necesarios para el cumplimiento de la ley; se verifica el proceso efectuado al firmar los cheques” (ítem 2, pregunta abierta de la guía de entrevista).

También se les consultó sobre la existencia de instructivos o manuales de normas y procedimientos que rijan el proceso de retención y de enteramiento del Impuesto sobre la Renta en el ente público, señalando como resultado:

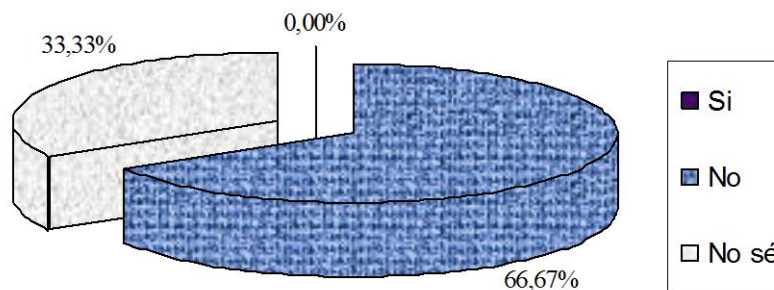


Gráfico 1. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre la existencia de instructivos o manuales de normas y procedimientos que rijan el proceso de retención y de enteramiento del Impuesto sobre la Renta.

Como se puede apreciar en el gráfico 1, no existen instructivos o manuales que rijan el proceso; también se observa que uno de los funcionarios que participa en el proceso desconoce si existen instructivos o manuales.

Por otra parte, se les consultó si existen partidas contables o libros auxiliares utilizados para el registro y control de las retenciones efectuadas, arrojando los siguientes resultados:

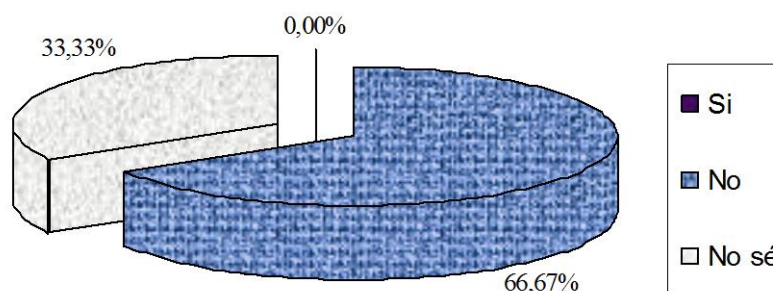


Gráfico 2. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre la existencia de partidas contables o libros auxiliares para el registro de las retenciones.

Del gráfico 2 se desprende que el agente de retención, es decir, la Universidad de Los Andes, no utiliza partidas contables ni libros auxiliares para el registro de las retenciones efectuadas, lo que puede considerarse como una debilidad en el proceso o como una falla de control interno.

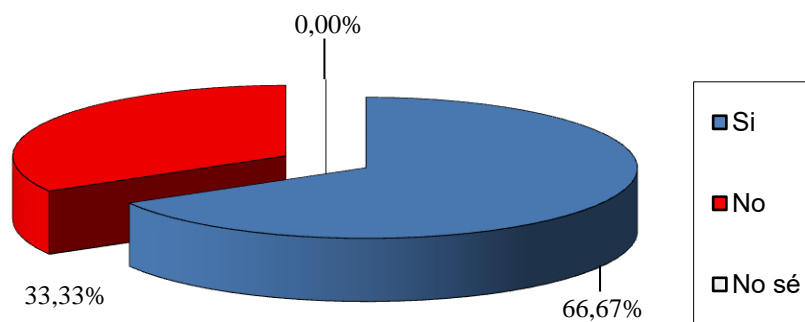


Gráfico 3. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre la existencia de una Unidad o funcionarios encargados de realizar los procedimientos de control.

También se consultó sobre la existencia de una Unidad o funcionarios encargados de realizar los procedimientos de control, tanto previo como posterior, arrojando como resultado que el 66,67% opina que si existen funcionarios encargados del control. Cabe señalar que un funcionario (equivalente al 33,33% de la opinión), considera que se efectúa el control previo, pero no existe delegación de responsabilidad del control posterior al proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta, expresando que las debilidades se presentan al enterar o pagar el impuesto retenido.

También se observa que los funcionarios opinan que existe un cronograma para el enteramiento del impuesto (66,67%) y un funcionario desconoce la existencia de dicho cronograma. Por otro lado, los funcionarios

opinan que conocen los plazos establecidos en la normativa legal para realizar el enteramiento del impuesto.

Por otro lado, se observa que el 100% de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del impuesto opinan que se elaboran y se entregan los comprobantes de retención de Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, de la aplicación del registro de observación de verificación de las retenciones, se evidencia que son elaborados por cada retención efectuada, pero algunos de estos comprobantes no son entregados al contribuyente al que se efectúa la retención del impuesto.

Con relación a la entrega a los contribuyentes a los que se les efectuó la retención un *Comprobante o Relación de Retención Total* de los impuestos retenidos, que incluye la sumatoria y los detalles de las retenciones efectuadas se observa:

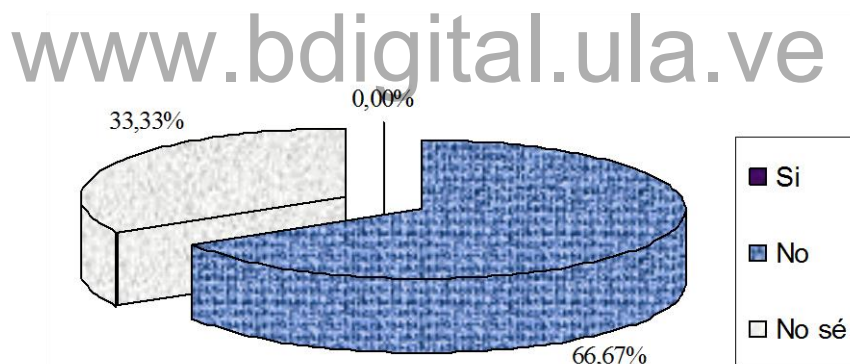


Gráfico 4. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre la elaboración y entrega de un Comprobante de Retención Total, que incluya la sumatoria del impuesto retenido en el ejercicio.

Del gráfico 4 se desprende que el 66,67% de los funcionarios opinan que no se elaboran los Comprobantes de retención total y el 33,33% no sabe si se cumple con la obligación tributaria antes señalada.

Es necesario mencionar que esta obligación se encuentra consagrada en el Artículo 24 del Decreto de Retención 1808, el cual señala que el agente de retención estará obligado a entregar a los beneficiarios de los pagos, excluyendo los señalados en los numerales 9 y 20 del Artículo 9, (dentro del mes siguiente a la cesación de actividades del agente de retención, cierre del ejercicio fiscal o en aquellos casos en que el contribuyente lo solicite), una relación del total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta y de los impuestos retenidos en el ejercicio por cada contribuyente, la cual deberá anexar el contribuyente a su declaración definitiva de rentas.

En otro orden de ideas, se evidencia que se verifica que las planillas de liquidación estén debidamente selladas por la oficina receptora de Fondos Nacionales. Cabe señalar que el 66,67% de los funcionarios opina que se verifica y el 33,33% opina que desconoce si se efectúa la verificación.

Con relación a la obligación tributaria de presentación de la Relación anual de retenciones se observa lo siguiente:

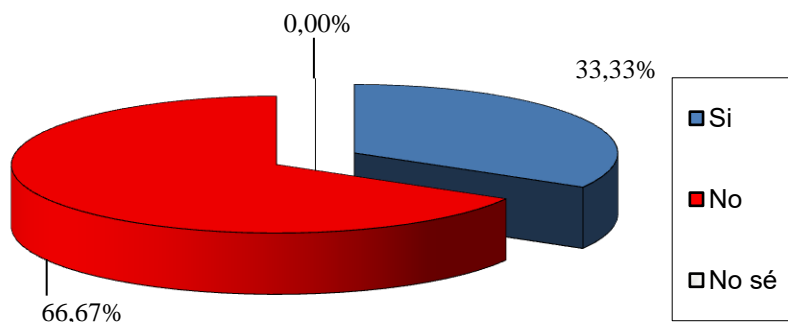


Gráfico 5. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre la presentación de la Relación anual de retenciones.

Si se observan los resultados del gráfico 5, se deduce que un funcionario (33,33%) opina que si se cumple con la obligación tributaria de presentación de la Relación anual de retenciones; y el 66,77% opina que no

se cumple con la obligación. Sin embargo, no se pudo dar cumplimiento a la Verificación de la presentación de la Relación anual de retenciones por parte del agente de retención, porque dicha documentación no pudo ser observada, ni verificada su presentación.

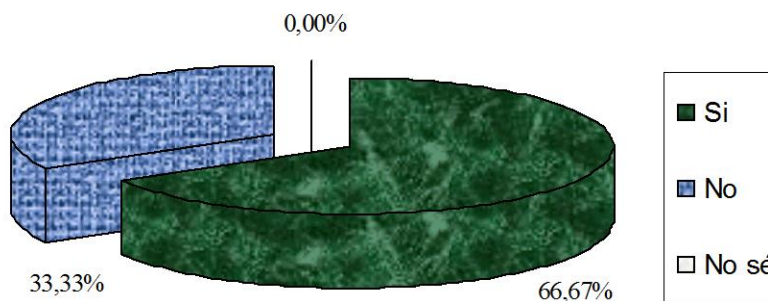


Gráfico 6. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre el conocimiento de las sanciones previstas por incumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención.

Del gráfico 6 se desprende que no todos los funcionarios conocen las sanciones previstas por incumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta.

Por otra parte, se consultó si se realiza la capacitación o actualización de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del impuesto y el 100% de los funcionarios opinaron que el ente no efectúa la capacitación del personal. Lo antes expuesto puede ser considerado como una debilidad en virtud de que cualquier ente, público o privado, debe invertir en la capacitación del talento humano, y como una amenaza, motivado a que en caso de existir modificaciones en la normativa legal, este personal podría desconocer la normativa e incumplir por desconocimiento o ignorancia.

También se observa que los funcionarios opinan que el ente objeto de estudio, es decir la Universidad de Los Andes, ha sido objeto de fiscalizaciones por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

En atención a los objetivos propuestos, así como en los resultados obtenidos del diagnóstico realizado, se presenta a continuación las siguientes conclusiones:

- El sistema tributario venezolano fundamenta su marco legal en el ordenamiento jurídico emanado por la Carta Fundamental, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la cual consagra los principios tributarios. Por lo anterior señalado, el Impuesto sobre la Renta y la retención de Impuesto sobre la Renta deben regirse de acuerdo al ordenamiento jurídico venezolano y por una serie de normativas y basamentos legalmente tipificados.
- En el marco jurídico venezolano, la obligación tributaria es considerada como un “vínculo legal” que encuentra su fundamento en el mandato de la ley, condicionado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), la cual consagra tanto el deber del ciudadano a contribuir con las cargas públicas, como la facultad del Estado a exigirla cuando así una ley lo imponga.
- Es fundamental destacar la función que ejerce el agente de retención; el cual debe coadyuvar en el proceso de recaudación fiscal, incorporándose a la actividad recaudatoria, siendo responsable directo ante la

Administración Tributaria, naciendo de ésta relación, un conjunto de obligaciones tributarias que deben ser cumplidas a cabalidad.

- La retención del Impuesto sobre la Renta puede considerarse como la actividad administrativa de colaboración en las tareas de recaudación del tributo por parte de un sujeto responsable, la cual se encuentra establecida por mandato de la ley; y que consiste en amputar o retraer del pago o abono en cuenta correspondiente, en calidad de adelanto del impuesto que está obligado a satisfacer el contribuyente receptor del pago; originándose un conjunto de obligaciones para con el Estado, por parte del sujeto responsable de llevar a cabo la retención.
- Se concluye que los agentes de retención están obligados a cumplir con las obligaciones tributarias y deberes formales atribuidas a este. Dentro de estas obligaciones se encuentran:
 - a) Determinar el monto de las retenciones señaladas en el Decreto de Retención 1808 y ordenar hacerlas.
 - b) Deducir, del pago al beneficiario, el monto que deba retenerse.
 - c) Cancelar según la normativa legal, en la forma, plazos establecidos y en las receptorías de fondos nacionales los montos retenidos.
 - d) Entregar a cada beneficiario, a que hace referencia el Decreto 1808, un comprobante por las retenciones de impuesto realizadas.
 - e) Enviar anualmente la Relación anual en materia de retenciones en el modo, tiempo y lugar establecido en la normativa legal vigente.
 - f) Todas aquellas relativas al cumplimiento de los deberes formales establecidos en la ley.

- Se evidencia dentro de las principales características del proceso de retención y enteramiento del impuesto llevado a cabo por el agente de retención objeto de estudio, se encuentra que:
 - a) Se retiene de acuerdo al tipo de sujeto de retención;
 - b) Se omiten las retenciones de impuesto sobre algunos pagos sujetos a retención;
 - c) Se elabora pero no se entrega la totalidad de los comprobantes de retención de Impuesto sobre la Renta;
 - d) Se aplican los porcentajes de retención correctos;
 - e) Se utilizan los formularios establecidos legalmente para la declaración;
 - f) Algunos de los documentos o facturas que soportan los pagos no cumplen con los requisitos exigidos por la normativa legal;
 - g) Se incumple la normativa para los plazos para la declaración y enteramiento del impuesto retenido;
 - h) No se cumple con la obligación tributaria relativa a la presentación de la Relación anual de retenciones.

De lo antes expuesto, se desprende que existen fallas de control interno, las cuales son evidenciadas en el proceso de retención y enteramiento de impuesto y que inciden sustancialmente en las características y eficacia del proceso antes mencionado.

- La Universidad de Los Andes debe procurar mejorar el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta a través de la

implantación de herramientas eficientes en el área tributaria, contable y administrativa.

Recomendaciones

Luego de efectuar el diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta por parte de la Universidad de Los Andes, se hace necesario presentar un conjunto de recomendaciones o sugerencias con relación al diagnóstico ejecutado, las cuales se orientan fundamentalmente a:

- Fomentar la cultura tributaria dentro del organismo o ente público y promover la importancia del cumplimiento oportuno de las obligaciones establecidas en la normativa legal vigente.
- Incentivar a los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del impuesto, a la continua capacitación, estudio e investigación de la norma tributaria.
- Implantar mecanismos de planificación con el objeto de evitar errores, cumplir a cabalidad las obligaciones tributarias y evitar las posibles multas o sanciones.
- Diseñar planes adecuados de capacitación, adiestramiento, actualización y perfeccionamiento de los funcionarios que participan en el proceso, a fin de contribuir con la optimización del cumplimiento de las normas tributarias.
- Evaluar el desempeño del personal que participa en el proceso de retención y enteramiento del impuesto, con el fin de conocer el cumplimiento de sus funciones e incentivarlos al mejoramiento profesional.

- Aplicar los mecanismos necesarios para que el proceso de enteramiento del impuesto retenido se realice de forma oportuna.
- Planificar e implantar normas y mecanismos para la determinación correcta del pago de los tributos con el objeto de minimizar el margen de error en los procesos.
- Elevar consultas a la Administración Tributaria en aquellos casos en que se originen dudas respecto a la correcta aplicación de las normas tributarias.
- Establecer controles para los sistemas administrativos, financieros y técnicos, con el fin de asegurar que los datos y la información contable este completa y exacta, sea veraz y oportuna.
- Garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en las normas tributarias; la eficiencia y eficacia en las operaciones tributarias.
- Constante expectativa en cuanto a las modificaciones de la norma tributaria por parte del agente de retención a fin de prever posibles cambios en las leyes
- Asesorarse con profesionales expertos en el área tributaria, ya sea a través de la contratación de servicios profesionales para efectuar auditorías externas en materia tributaria o para el asesoramiento del personal que participa en el proceso de retención y enteramiento del impuesto.
- Aprovechar las charlas impartidas por los Colegios de Profesionales y por la Administración Tributaria, para la formación y actualización del personal que participa en el proceso de retención y enteramiento del impuesto.

- Utilizar las herramientas del portal oficial de la web, del Servicio Nacional Integrado de la Administración Tributaria (SENIAT).

www.bdigital.ula.ve

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arias, F. (2.006). El Proyecto de Investigación. Introducción a la metodología científica (5a. ed.). Caracas: Episteme.
- Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2.000). V Jornadas de Derecho Tributario. Caracas: Librosca C.A.
- Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2.003). 60 años de Imposición a la Renta en Venezuela. Caracas, Venezuela.
- Balestrini, M. (1997). Cómo se elabora el proyecto de investigación. Caracas: BL Consultores asociados.
- Berger, C. (2.002). Generalidades de los Tributos en Venezuela. Caracas: Editorial Arcoiris.
- Boedo C., M. (2.005). Las Retenciones en el Impuesto sobre la Renta al alcance de todos (12a. ed.). Caracas: Autor.
- Buendía L., Colás P. y Hernández F. (1.998). Métodos de Investigación en Psicopedagogía. España: McGraw-Hill.
- Código Orgánico Tributario. Comentado y Comparado (2.010). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.305, (Extraordinaria), Octubre 17, 2.001. Legislec Editores, C.A.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1.999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36.860 (Extraordinaria), Diciembre 30, 1.999.
- Contreras, F. (1.963) La Retención de Impuesto sobre la Renta y su responsabilidad. Caracas, Editorial Norma.
- Fraga, P. L., Sánchez, S. y Vilorio, M. (2.002). La Retención en el Impuesto sobre la Renta. Caracas: Editorial Colección Estudios 1.
- Gabaldón R., F. (2.003). Gerencia de Organizaciones de Servicio. Mérida, Venezuela: Consejo de Publicaciones de la Universidad de los Andes.
- Golia, J. (2.003). Manual Venezolano de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario
- Hernández R., Fernández, C. y Baptista, P. (1.997). Metodología de la Investigación (3a. ed.). España: McGraw-Hill.

- Hurtado, J. (2000). Metodología de la investigación holística. Caracas: Sygal.
- Jarach, D. (1.982). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Argentina: Editorial Cangallo.
- Laya B., J. (1.989). Lecciones de Finanzas Públicas y Derecho Fiscal. Caracas, Venezuela: Paredes Editores C.A.
- Legis Editores (2.000) Colección Jurídica Básica Lec. Caracas: Editorial Melvin.
- Legis Editores (2.005) Guía Práctica de Retenciones. Caracas: Editorial Melvin.
- Ley Contra la Corrupción (2.003) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.637, (Extraordinaria) Abril 07, 2.003.
- Ley de Impuesto sobre la Renta. Reforma Parcial Comentada (2.015). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 6.210, (Extraordinaria), Diciembre 30, 2.015.
- Ley del Estatuto de la Función Pública (2.002). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.522, Septiembre 06, 2.002.
- Márquez, J. (2.011). "Cumplimiento de los Deberes en Materia de Retención de Impuesto Sobre la Renta en la Alcaldía del Municipio Trujillo, Estado Trujillo en el Ejercicio Fiscal 2010". Trabajo Especial de Grado para optar al Título de Licenciada en Contaduría Pública. Universidad de Los Andes. Mérida.
- Medina, K. (2.010), "Deberes Formales en Materia de Impuesto Sobre la Renta como Factor Determinante en las Contingencias Tributarias. Un Caso de Estudio" Trabajo de Grado presentado para optar por el título de Especialista en Contaduría Mención Auditoría. Universidad Centro-Occidental Lisandro Alvarado. Convenio UCLA-LUZ. Punto Fijo.
- Méndez A., C. (2001). Metodología. Diseño y Desarrollo del Proceso de Investigación (3a. ed.). Bogotá: McGraw-Hill.
- Moya, E. (2.012). Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Caracas: Ediciones Mobilibros.
- Orozco, A. (2.001). Investigación de Mercados, Concepto y Práctica. Colombia: Grupo Editorial Norma.

- Pérez, M. (2.001). Análisis de la Retención en materia de Impuesto sobre la Renta. Trabajo Especial de Grado para optar al Título de Especialista en Derecho Tributario. Universidad Santa María, Caracas.
- Providencia N° 402 de fecha Febrero 19, 1.998 de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36.406. Marzo 04, 1.998.
- Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1.997). Decreto 1.808 de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36.203. Mayo 12, 1.997.
- Rodríguez, A. (2.005) Desarrollo Piramidal de Kelsen Hans dentro del Ordenamiento Jurídico Venezolano. (Documento en línea). Universidad Central de Venezuela, Escuela de Estudios Internacionales, Derecho Constitucional. Disponible: <http://www.univerxity.com/guias/actualizarrank.asp?id=3895&archivo=259200464431.doc> (Consulta: 2.006, Abril 30).
- Rojas, D. (2.012). “Retención de Impuesto Sobre la Renta en la Empresa Turbogeneradores Maracay, C.A. año 2.011”, Trabajo Especial de Grado para optar al Título de Licenciada en Contaduría Pública. Universidad de Oriente. Núcleo Sucre. Cumaná.
- Servicio Nacional Integrado de la Administración Tributaria (2.006) Portal Oficial de Consulta. (Documento en línea). Disponible: <http://www.seniat.gov.ve> (Consulta: 2.006, Mayo 30).
- Tamayo y Tamayo, M. (2.001). El Proceso de la Investigación Científica (3ª. ed.). México: Limusa.
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador. (2.011). Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales (4a. ed.). Caracas: Editorial Fedupel.
- Villegas, H. (1.976). Los Agentes de retención y de percepción en el Derecho Tributario. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma
- Villegas, H. (2.002). Curso de Finanzas, Derecho Financiero Tributario (8va. ed.). Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma.

ANEXOS

www.bdigital.ula.ve

GUÍA DE ENTREVISTA APLICADA A LOS FUNCIONARIOS QUE PARTICIPAN EN EL PROCESO DE RETENCIÓN Y ENTERAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA UNIVERSIDAD DE LOS ANDES

1. ¿Conoce Usted las Leyes, Reglamentos y Normas que regulan las obligaciones tributarias en materia de Retención de Impuesto sobre la Renta?

Sí _____

No _____

No sé _____

En caso de ser afirmativa la respuesta, mencione algunas:

2. ¿Considera Usted que la Universidad de Los Andes cumple con las Obligaciones Tributarias previstas en la normativa legal vigente en materia de Retención de Impuesto sobre la Renta?

Sí _____

No _____

No sé _____

Señale por qué?

3. Según su criterio ¿Cuáles considera usted que son las principales obligaciones tributarias en materia de Retención de Impuesto sobre la Renta?

4. Describa cómo se efectúa el proceso de retención y de enteramiento del Impuesto sobre la Renta en la Universidad de Los Andes:

5. ¿Existen instructivos o manuales de normas y procedimientos que rijan el proceso de retención y de enteramiento del Impuesto sobre la Renta en la Universidad de Los Andes?

SI _____

NO _____

NO se _____

6. Cuando se efectúa la retención de Impuesto sobre la Renta ¿se registra la retención en alguna partida contable o libro auxiliar?

Sí _____

No _____

No sé _____

7. ¿Existe una Unidad o funcionarios encargados de realizar los procedimientos de control (previo y posterior) al proceso de retención y de enteramiento del Impuesto sobre la Renta?

Sí _____

No _____

No sé _____

8. Para efectuar los pagos sujetos a Retención de Impuesto sobre la Renta ¿cuáles son los documentos de control exigidos?

9. ¿Existen procedimientos administrativos en materia de Retención de Impuesto sobre la Renta utilizados para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria en Universidad de Los Andes?.

Sí _____ No _____ No sé _____

10. ¿Existe un cronograma para el enteramiento del impuesto retenido?

Sí _____ No _____ No sé _____

11. ¿Conoce Usted el plazo establecido, en la normativa legal para realizar el enteramiento o pago del impuesto retenido?

Sí _____ No _____ No sé _____

12. Cuando se efectúa la retención de impuesto ¿se emiten comprobantes o planillas de Retención de Impuesto sobre la Renta?

Sí _____ No _____ No sé _____

13. ¿Estos comprobantes o planillas de retención son entregados a los contribuyentes a los cuales se les efectúa la retención de Impuesto?

Sí _____ No _____ No sé _____

14. ¿Entregan a los contribuyentes a los que se les efectuó la retención un Comprobante de Retención Total de los impuestos retenidos, que incluye la sumatoria y los detalles de las retenciones efectuadas?

Sí _____ No _____ No sé _____

15. Cuando se efectúa el enteramiento o pago de retención de Impuesto sobre la Renta ¿se verifica que las planillas de liquidación estén debidamente selladas por el Banco receptor de Fondos Nacionales?

Sí _____ No _____ No sé _____

16. ¿Se presenta la Declaración Anual de Retenciones en Materia de Impuesto sobre la Renta?

Sí _____ No _____ No sé _____

17. ¿Se conservan todos los documentos contables, programas, medios magnéticos e información relacionada al proceso de retención y enteramiento mientras que la obligación tributaria no está prescrita?

Sí _____ No _____ No sé _____

18. ¿Usted tiene conocimiento de las Sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario por incumplimiento de obligaciones tributarias en materia de retención?

Sí _____ No _____ No sé _____

19. ¿Se realiza la capacitación de los funcionarios que participan en el proceso de retención y de enteramiento del impuesto en materia de retenciones?

Sí _____ No _____ No sé _____

20. ¿Ha sido objeto de Fiscalizaciones por parte de Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) la Universidad de Los Andes?

Sí _____ No _____ No sé _____

Fecha:
Cargo que ocupa:
Tiempo en la ocupación actual:
Profesión:

Gracias por su colaboración