



REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES

**CUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES FORMALES DEL IMPUESTO AL
VALOR AGREGADO POR LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES.**

Caso: Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida

Autora:
Lic. Mayelyz Y. Díaz Cerrada

Tutor:
Dr. Lenin José Andara Suárez

Mérida, abril 2021

C.C. Reconocimiento

Índice

LISTA DE CUADROS	viii
LISTA DE GRÁFICOS	ix
RESUMEN.....	x
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I.....	3
EL PROBLEMA	3
1.- Planteamiento del problema.....	3
2.- Objetivos.....	11
2.1.- Objetivo general.....	12
2.2.- Objetivos específicos	12
3.- Justificación	12
4.- Alcances y delimitación.....	14
CAPÍTULO II	15
MARCO TEÓRICO.....	15
ANTECEDENTES.....	15
BASES TEÓRICAS.....	17
1.- Relación jurídico-tributaria.....	18
1.1.- Obligación tributaria	18
1.2.- Elementos de la obligación tributaria	18
1.2.1.- Los sujetos	19
1.2.2.- El objeto.....	19
1.2.3.- El hecho imponible	19
1.2.4.- Base imponible	20
2.- El tributo	20
2.1.- Concepto	20
2.2.- Aplicación de los tributos por los particulares.....	20
2.3.- Deberes formales	22
3.- Sistema tributario.....	25
3.1.- Concepto	25
3.2.- Principios constitucionales de la tributación	25
3.2.1.- El principio de legalidad. Aspectos fundamentales	26
3.2.2.- Beneficios fiscales y legalidad tributaria	27
3.2.3.- La Unidad Tributaria (U.T.).....	28
3.2.4.- Principio de generalidad	29
3.2.5.- Principio de no confiscatoriedad.....	30
3.2.6.- Principio de progresividad	30
3.2.7.- Principio de capacidad contributiva.....	31
3.2.8.- Principio de la no retroactividad.....	31

3.2.9.- Principio de la prohibición de impuestos pagaderos en prestaciones personales.....	32
3.3.- Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	32
3.3.1.- Aspectos generales.....	32
3.3.2.- Características del IVA.....	34
3.3.3.- La traslación y repercusión del impuesto	34
3.3.4.- Clasificación del sujeto pasivo	35
3.3.5.- Contribuyentes.....	35
3.3.6.-- Contribuyentes formales.....	35
3.3.7.-- Contribuyentes ordinarios.....	36
3.3.8.- Contribuyentes ocasionales.....	36
3.4.- Contribuyentes especiales.....	37
3.5.- Responsables.....	38
3.5.1.- Responsables directos	39
3.5.2.- Responsables solidarios	40
3.6.- Sujetos no sometidos al impuesto (no sujetos)	41
BASES CONSTITUCIONALES Y LEGALES	41
1.- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.....	41
1.2.- Irretroactividad de la ley	42
1.3.- Deber de contribuir	42
1.4.- Principio de igualdad	42
1.5.- Principios de capacidad económica, progresividad, protección de la economía nacional, elevación del nivel de vida de la población y recaudación eficiente	43
1.6.- Principio de legalidad tributaria.....	43
1.7.- Entrada en vigencia de la ley tributaria	44
1.8.- Competencias tributarias del Poder Público Nacional.....	45
2.- Código Orgánico Tributario.....	45
2.1.- Fuentes del Derecho tributario.....	45
2.2.- La obligación tributaria.....	46
2.3.- Sujetos de la relación jurídico-tributaria.....	46
2.4.- Hecho imponible.....	50
2.5.- Deberes formales	50
2.6.- Plazos especiales para el pago	52
2.7.- Ilícitos tributarios.....	53
3.- Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	54
3.1.- Hecho imponible del IVA.....	54
3.2.- Alícuotas	57
3.3.- Contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado	58
3.4.- Los responsables en el Impuesto al Valor Agregado.....	59
3.5.- Clasificación de los contribuyentes de acuerdo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	62
3.5.1.- Contribuyente ordinario	62
3.5.2.- Contribuyente ocasional	63
3.5.3.- Contribuyente formal.....	64

3.6.- Período fiscal o período de imposición.....	64
3.7.- Deberes formales de los sujetos pasivos según la Ley del Impuesto al Valor Agregado	65
3.7.1.- Declaración y pago del impuesto.....	65
3.7.2.- Registro de contribuyentes.....	67
3.7.3.- Notificar a la Administración tributaria sobre los cambios de los datos básicos y el cese de sus actividades	68
3.7.4.- Deber de emitir factura	68
3.7.4.1.- Obligatoriedad de emitir la factura	68
3.7.4.2.- Momento para emisión de la factura.....	69
3.7.4.3.- Requisitos mínimos que debe poseer una factura	70
3.7.4.4.- Emisión de nuevas facturas, y las notas de crédito o débito	71
3.7.4.4.- Emisión por duplicado de la factura.....	72
3.7.4.5.- Resoluciones regulatorias de especificaciones técnicas en la impresión y emisión de facturas:.....	72
3.7.4.6.- Simplificación de requisitos de la factura	73
3.7.4.7.- Comprobantes generados por máquinas fiscales.....	73
3.7.4.8.- Cumplimiento de requisitos para el uso de máquinas fiscales.....	74
3.7.4.9.- Otros medios de comprobación de las operaciones	74
3.7.4.10.- Facturación para comercio electrónico	75
3.7.5.- Llevar los libros, registros y archivos adicionales.....	75
4.- Providencias sobre facturación	76
5.- Reforma tributaria 2018.....	78
6.- Reforma tributaria 2020.....	80
7.- Contribuyentes especiales.....	82
8.- Deberes formales del IVA correspondiente a los contribuyentes especiales.	83
 CAPÍTULO III.....	 86
MARCO METODOLÓGICO	86
1.- Diseño de la investigación	87
2.- Tipo de Investigación.....	88
3.- Unidades de Estudio	89
3.1.- Población	89
3.2.- Muestra	89
3.4.- Variables	90
4.- Técnicas e instrumentos de recolección de datos	91
5.- Validez del cuestionario.....	92
6.- Plan de trabajo	93
 CAPÍTULO IV.....	 96
ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS	96
1.- Ubicación de libros de compras y ventas.....	96
2.- Causas de ubicación de libros de compras y ventas fuera del domicilio de la empresa	98

3.- Ubicación del número de Registro de Identificación Fiscal	100
4.- Frecuencia de declaración del IVA.....	102
5.- Causas de la declaración del IVA, en periodos diferentes al semanal.....	103
6.- Frecuencia de la declaración de retenciones de IVA.....	104
7.- Causas de la declaración de retenciones de IVA en períodos diferentes al semanal.....	106
8.- Conservación de los libros de compras y ventas, facturas y otros documentos	108
9.- Exhibición de las declaraciones de IVA	109
10.- Causas de la no exhibición de las declaraciones del IVA.....	111
11.- Frecuencia de entrega de los comprobantes de retenciones de IVA a los proveedores	113
12.- Formas de pago aceptadas por el contribuyente	114
13.- Frecuencia de emisión de facturas	116
14.- Causas de la no emisión de factura siempre	118
15.- Medios de facturación utilizados	121
16.- Dotación de la máquina fiscal utilizada.....	122
17.- Razones por las que el contribuyente no utiliza ningún medio de facturación	124
18.- Actualización o adquisición de la máquina fiscal como costo significativo para la empresa.....	126
CONCLUSIONES	128
RECOMENDACIONES	132
REFERENCIAS	134
ANEXOS	139

LISTA DE CUADROS

Cuadro	pp.
1 Valores recientes de la Unidad Tributaria	29
2 Ubicación de libros de compras y ventas	95
3 Causas de ubicación de libros de compras y ventas fuera del domicilio de la empresa	97
4 Ubicación del número de Registro de Identificación Fiscal	99
5 Frecuencia de declaración del IVA	101
6 Causas de la declaración del IVA, en periodos diferentes al semanal	102
7 Frecuencia de la declaración de retenciones de IVA	103
8 Causas de la declaración de retenciones de IVA en períodos diferentes al semanal	104
9 Conservación de los libros de compras y ventas, facturas y otros documentos	106
10 Exhibición de las declaraciones de IVA	108
11 Causas de la no exhibición de las declaraciones del IVA	109
12 Frecuencia de entrega de los comprobantes de retenciones de IVA a los proveedores	111
13 Formas de pago aceptadas por el contribuyente	113
14 Frecuencia de emisión de facturas	115
15 Causas de la no emisión de factura siempre	117
16 Medios de facturación utilizados	119
17 Dotación de la máquina fiscal utilizada	121
18 Razones por las que el contribuyente no utiliza ningún medio de facturación	122
19 Actualización o adquisición de la máquina fiscal como costo significativo para la empresa	124

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico	pp.
1 Tipos de contribuyentes del IVA	37
2 Ubicación de libros de compras y ventas	95
3 Causas de ubicación de libros de compras y ventas fuera del domicilio de la empresa	97
4 Ubicación del número de Registro de Identificación Fiscal	99
5 Frecuencia de declaración del IVA	101
6 Frecuencia de la declaración de retenciones de IVA	103
7 Conservación de los libros de compras y ventas, facturas y otros documentos	106
8 Exhibición de las declaraciones de IVA	108
9 Causas de la no exhibición de las declaraciones de IVA	109
10 Frecuencia de entrega de los comprobantes de retención de IVA a los proveedores	111
11 Formas de pago aceptadas por el contribuyente	113
12 Frecuencia emisión de facturas	115
13 Causas de la no emisión de facturas siempre	117
14 Medios de facturación utilizados	119
15 Dotación de la máquina fiscal utilizada	121
16 Actualización o adquisición de la máquina fiscal es un costo significativo para la empresa	124

INTRODUCCIÓN

La declaración de impuestos en Venezuela se hace a través de la autoliquidación; y ésta a su vez, tiene como columna vertebral los deberes formales. La autoliquidación, es la declaración mediante la cual el propio sujeto pasivo reconoce el hecho imponible y realiza la cuantificación del impuesto a pagar o de una posible cantidad a su favor; por otro lado, tenemos los deberes formales, como obligaciones que impone la Ley o los reglamentos a los contribuyentes, responsables o terceros con miras de lograr la aplicación de la normativa tributaria.

El Impuesto al Valor Agregado se establece en Venezuela en el año 1993, luego cambia su denominación a Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor entre 1994 y 1999. Y finalmente, en este último año adopta nuevamente su denominación inicial hasta nuestra época. El IVA, es un tributo indirecto y el de mayor recaudación tributaria del país.

El contribuyente especial o sujeto pasivo especial como también se le denomina, es el contribuyente calificado por la Administración Tributaria mediante una providencia administrativa personalizada, es el contribuyente considerado con la mayor cantidad de ingresos brutos anuales y sobre los cuales recae mayor control. Ser contribuyente especial, requiere estar atento al cumplimiento de un numerable conjunto de impuestos y deberes tributarios que sufren constantemente reformas. La más reciente fue publicada en enero de 2020.

El incumplimiento de los deberes formales en el Impuesto al Valor Agregado, podría representar la alteración de la fuente económica de los impuestos y de la efectividad del control fiscal del sistema tributario nacional. Su incumplimiento se encuentra sancionado en el Código Orgánico Tributario y en la Ley del IVA, comprende sanciones pecuniarias y aumentadas un doscientos por ciento (200%), la determinación de oficio, y pueden a su vez, constituir indicios de defraudación tributaria, el cual es penado con prisión.

Es por las circunstancias indicadas, que se quiere evaluar el cumplimiento de los deberes formales del Impuesto al Valor Agregado por los Contribuyentes

Especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida; utilizando la verificación de su cumplimiento en el ámbito ya planteado, así como el diagnóstico de los factores que lo afectan y conocer el estado actual de su facturación.

A continuación, se presenta la investigación estructurada en cinco (05) capítulos, distribuidos de la siguiente forma:

Capítulo I. El Problema. En este capítulo se explica todo lo relacionado al problema, se realiza su planteamiento, se formulan los objetivos de la investigación, tanto el objetivo general como los específicos; la justificación de la investigación, su alcance y delimitación.

Capítulo II. Marco Teórico. Se desarrollan los antecedentes de la investigación, las bases teóricas y legales.

Capítulo III. Marco Metodológico. Esta parte de la investigación contiene la descripción del diseño y tipo de investigación, las unidades de estudio, las variables, la matriz para evaluar la validez del cuestionario y por último el plan de trabajo y las técnicas de análisis y presentación de los resultados.

Capítulo IV. Análisis de los Resultados. Se presenta el análisis cuantitativo y cualitativo de cada uno de los dieciocho (18) ítems del cuestionario, empleando cuadros de distribución de frecuencias y gráficos circulares.

Capítulo V. Conclusiones y Recomendaciones. Se presentan las conclusiones obtenidas luego del análisis de los resultados, se da respuesta a los objetivos de la investigación y se presentan las recomendaciones más oportunas para el caso de estudio.

Por último, se encuentran las referencias bibliográficas, de donde se obtuvo el soporte teórico, legal y metodológico del trabajo presentado y se presentan los anexos respectivos.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

1.- Planteamiento del problema

Un sistema tributario “está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época” (Villegas, 1999, p. 513), incluye, por ende, el conjunto de normas y organismos que rigen la fiscalización, control y recaudación de los tributos de un país. La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), para garantizar la efectividad del sistema tributario, enmarca en su artículo 316 las características del mismo:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo el principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

El sistema tributario venezolano está fundamentado en los principios constitucionales de legalidad, generalidad, el deber de contribuir, no confiscatoriedad, progresividad, capacidad contributiva, de la no retroactividad, de la prohibición de impuesto pagadero en servicio personal. Este sistema distribuye la potestad tributaria en tres niveles de gobierno: nacional, estatal y municipal.

Los principales impuestos vigentes del sistema tributario venezolano son: impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto sobre sucesiones, impuesto sobre donaciones, impuesto sobre cigarrillos y manufacturas del tabaco, el impuesto sobre licores y especies alcohólicas, el impuesto sobre actividades de juegos de envite y azar; impuesto a las grandes transacciones financieras y el Impuesto a los Grandes Patrimonios. El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) es el organismo actual sobre el cual recae la potestad tributaria de los tributos nacionales.

Dentro del sistema tributario nacional destaca el Impuesto al Valor Agregado (IVA), se trata de un impuesto indirecto, no es impositivo directamente al contribuyente; se traslada a diferentes fases de la cadena de comercialización y grava sólo el consumo de bienes y servicios.

De acuerdo a las cifras publicadas por el Superintendente Aduanero, José David Cabello Rondón, en página la página electrónica del Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas, en enero del año 2020 la recaudación anual del año 2019 del Impuesto al Valor Agregado fue del 57,4%, considerándose la cifra más alta de la recaudación tributaria no petrolera para este período de tiempo. Los impuestos citados en esa nota de prensa fueron ISLR, IVA, impuestos aduanales y otras rentas internas. Esto refleja que el IVA se mantiene como el impuesto nacional con mayor recaudación tributaria no petrolera.

La alícuota del Impuesto al Valor Agregado (IVA) general vigente es del 16%. Este porcentaje tiene que ser adicionado al precio de venta del producto, por las personas y/o actividades sujetas al mismo, en cada una de las etapas del proceso comercial, en proporción al valor agregado que se le añada al producto, así como sobre la realización de determinadas obras y la prestación de servicios.

En el momento de efectuar la venta, el vendedor debe emitir el comprobante que refleje detalladamente la base imponible (precio del bien sin IVA), y el IVA (16%) adicional; así como también, el valor total de la venta.

Luego, para los *Contribuyentes Especiales*, al finalizar el periodo fiscal debe presentar detalladamente en el libro de ventas y compras el total de la base imponible por concepto de ventas y débitos fiscales y el total de las compras y créditos fiscales, considerando a su vez las notas de crédito y débito que correspondan. Adicionalmente, debe poseer en físico las retenciones de Impuesto al Valor Agregado (IVA) que les haya realizado sus clientes, su monto total y el de los anticipos acumulados a la fecha.

Seguidamente, el día que corresponda, según el calendario fiscal, se realiza el siguiente registro en la página del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), vía *on line*: total de ventas exentas, en el caso que

corresponda, total de las bases imponibles de ventas con alícuota general y/o alícuota reducida y las bases imponibles de las compras realizadas en el periodo a declarar. El sistema automáticamente emite los montos de débitos y créditos respectivos.

Luego el usuario llena las casillas de retenciones del periodo y anticipos. Los montos de créditos fiscales, las retenciones y los anticipos restan el total de los débitos fiscales. Finalmente, la página *web* del SENIAT realiza automáticamente la operación aritmética y determina la cuota tributaria a pagar o el excedente de crédito fiscal del periodo.

Anteriormente, lo acostumbrado para los contribuyentes especiales era realizar una declaración mensual del IVA, y una declaración quincenal de las retenciones de IVA, bajo el ordenamiento de un calendario. A raíz de la reforma realizada en 2018 estos deberes se deben cumplir de forma semanal. Las reformas tributarias vinculadas con los deberes formales del IVA, fueron las siguientes: aumento de la alícuota tributaria a 16%, publicada en Gaceta Oficial N° 6.395 extraordinario de fecha 17 de agosto de 2018; anticipo del IVA, se encuentra en el Decreto publicado en la Gaceta Oficial N° 6.396 extraordinario del 21 de agosto de 2018; el Calendario de los sujetos pasivos especiales emitido en la Providencia N° 128, publicada en Gaceta Oficial N° 41.468 de fecha 27 de agosto de 2018; y las Normas relacionadas con las imprentas y máquinas fiscales para la elaboración de facturas y otros documentos, establecida en la Providencia N° 0141, publicada en Gaceta Oficial N° 41.518 del 06 de noviembre de 2018.

En el 2020, retorna la declaración, el anticipo y las retenciones de IVA, de forma quincenal y fue establecida en la Gaceta Oficial N° 41.954, el 31 de agosto del 2020.

La Gaceta Oficial reciente, relacionada con estos mismos conceptos es la N° 42.038, de fecha 30 de diciembre del 2020. Se mantiene la declaración quincenal de la declaración y retenciones de IVA. El anticipo del IVA, fue omitido en esta publicación oficial y el portal del SENIAT no genera su planilla, desde septiembre 2020.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es uno de los tributos que forma parte

del sistema tributario nacional y posee elementos básicos para su cumplimiento, como otros impuestos. Los deberes formales del Impuesto al Valor Agregado constituyen esos elementos determinantes. Esta situación no es exclusiva de este tributo ya que el sistema tributario venezolano está basado en la autoliquidación, es decir; en la intervención de los particulares. Ciertamente Andara (2018) menciona “los sujetos deben hacer las interpretaciones de sus “propias actuaciones, de sus propias contrataciones, muchas veces compleja” (p. 62). La debilidad que conlleva este sistema es los diversos problemas, que podrían darse entre la Administración tributaria y los particulares, cuando se realiza una interpretación diferente de la norma.

Los deberes formales son importantes en el Impuesto al Valor Agregado, porque ponen en conocimiento a la Administración tributaria datos con trascendencia tributaria, y a su vez, conlleva a la cuantificación de la obligación tributaria, permiten el control tributario y una posible determinación de excedentes pagados. Los deberes formales del Impuesto al Valor Agregado son la estructura vertebral del sistema tributario venezolano, de allí se obtiene los ingresos y controles para otros impuestos, como lo son el impuesto municipal, el Impuesto sobre la renta, aporte al INCES, entre otros.

Los deberes formales o deberes tributarios como también se le llama, los define Lago Montero (1998) como el “conjunto de prestaciones, objeto de deberes y obligaciones, consistentes en un dar, hacer, no hacer o soportar, que el administrado ha de satisfacer a la Administración Tributaria o a otros administrados con motivo de la aplicación de los tributos” (p. 23). El incumplimiento de los deberes formales en el Impuesto al Valor Agregado, podría en consecuencia, representar la alteración de la fuente económica de este y otros impuestos nacionales y la efectividad del control fiscal del sistema tributario nacional.

El incumplimiento de los deberes formales en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) tiene sus consecuencias para los sujetos pasivos. El Código Orgánico Tributario (2014), señala las sanciones que son aplicables para el momento de elaboración de la presente investigación:

Las sanciones por el ilícito tributario de no emitir, entregar o exigir facturas u otros documentos, se encuentra en artículo 101 del Código Orgánico Tributario (2014). Las sanciones son multas y están contempladas en unidades tributarias y el rango puede ser desde 10 unidades tributarias (10 U.T.) a 150 unidades tributarias (150 U.T), según la situación. Adicional, comprende la clausura de cinco (5) o diez (10) días continuos de la oficina, local o establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito, dependiendo de la especificidad del deber formal no cumplido. Subsano el incumplimiento del deber, la Administración Tributaria procederá a levantar la medida de clausura.

Con respecto al deber formal de presentar las declaraciones y comunicaciones, el Código, establecía en su artículo 103, multas que pueden ser de cincuenta (50), cien o ciento cincuenta (150) unidades tributarias (U.T.) según el ilícito. También contemplaba la clausura de la oficina, local o establecimiento de diez (10) días continuos sólo en caso de no presentar las declaraciones de IVA o presentarlas con un retraso superior a un (1) año. La clausura en este caso aplica en todos los establecimientos o sucursales que posea el sujeto pasivo y no se menciona la posibilidad de subsanar el ilícito tributario.

También este ilícito vislumbra la potestad de la Administración Tributaria de realizar la determinación de oficio del impuesto. Esta sanción contemplada en el artículo 140 del Código Orgánico Tributario (2014) y en el artículo 49 de la ley del IVA:

Artículo 49: Cuando los sujetos pasivos no hubieren declarado y pagado el impuesto establecido en esta Ley, o en cualquier otro supuesto establecido en el Código Orgánico Tributario, la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio. Si de conformidad con dicho Código fuere procedente la determinación sobre base presuntiva, la Administración Tributaria podrá determinar la base imponible de aquél, estimado que el monto de las ventas y prestaciones de servicios de un período tributario no puede ser inferior al monto de las compras efectuadas en el último período tributario más la cantidad representativa del porcentaje de utilidades normales brutas en las ventas y prestaciones de servicios realizadas por negocios similares, según los antecedentes que para tal fin disponga la Administración.

En relación con la emisión de los libros especiales de compras y ventas, el Código Orgánico Tributario (2014) señalaba las sanciones por su incumplimiento en el artículo 102. Las multas indicadas pueden ser de cien (100) a ciento cincuenta (150) unidades tributarias, dependiendo de las características del ilícito tributario. Igualmente, aplica la clausura de la oficina, local o establecimiento, de cinco (5) o diez (10) días continuos, dependiendo del caso. Subsano el incumplimiento del deber, la Administración Tributaria procederá a levantar la medida de clausura.

También, el Código Orgánico Tributario (2014), establecía en el artículo 120 que al no emitir facturas u otros documentos obligatorios o emitirlos en medios distintos a los autorizados por la Administración Tributaria, constituyen indicios de defraudación tributaria, al igual que declarar cifras, deducciones o datos falsos u omitir premeditadamente circunstancias que incidan en la determinación de la obligación tributaria, asimismo, omitir las declaraciones exigidas por las normas tributarias e incurrir en otras alteraciones intencionales de los deberes formales indicados en el mencionado artículo.

La defraudación tributaria, constituye ilícito penal tributario, de acuerdo a lo indicado en el artículo 119 del Código Orgánico Tributario y es penada con prisión de seis (6) meses a siete (7) años.

El artículo 104 del Código Orgánico Tributario (COT), también establecía como ilícito tributario formal, no entregar el comprobante de retención. Su incumplimiento tiene una sanción con multa de cien unidades tributarias (100 U.T.).

El artículo 105 del Código, sanciona el no proporcionar información que sea requerida por la Administración Tributaria o proporcionar información falsa o errónea. Igualmente, aplica cuando el contribuyente especial no comparece ante la Administración Tributaria cuando ésta lo solicite, al menos que exista causa justificada. La sanción por su incumplimiento es multa de cien unidades tributarias (100 U.T.).

El artículo 106 del mismo Código, establecía sanción en el caso del ilícito tributario en caso del desacato de órdenes de la Administración Tributaria, cuando

suceda la reapertura del local, oficina o establecimiento, o de la sección que corresponda. El contribuyente que incurra en este ilícito, será sancionado con multa de mil unidades tributarias (1.000 U.T.).

El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, artículo 108, hace énfasis en lo siguiente: “Cuando los ilícitos formales previstos en este capítulo sean cometidos por sujetos calificados como especiales por la Administración Tributaria, las sanciones pecuniarias aplicables serán aumentadas un doscientos por ciento (200%)”.

En relación a los *Contribuyentes Especiales*, como sujetos de estudio de esta investigación, se debe señalar que son designados por la Administración tributaria. Las condiciones que debe evaluar el SENIAT para su designación es que tengan ingresos brutos en el ejercicio económico anterior, una cantidad igual o superior a 30.000 unidades tributarias.

Inicialmente, esta clasificación atendía a la capacidad contributiva de los particulares; sin embargo, como consecuencia de la subvaluación de la Unidad Tributaria, se ha incrementado la posibilidad de designación como Contribuyentes Especiales de sujetos que no tienen la capacidad técnica, operativa o administrativa de asumir los costos y procesos asociados con esta designación. A su vez, al verse reducido el parque industrial en Venezuela, y la hiperinflación que protagoniza la economía del país, es de entender que la designación de Contribuyentes Especiales va a recaer actualmente sobre pequeños y medianos contribuyentes.

La organización de trabajo financiero, contable y administrativo pasa a depender de las fechas fijadas en el calendario fiscal y el pago de impuestos exclusivamente en los bancos autorizados para la recaudación.

Los Contribuyentes Especiales, una vez designados, deben adaptarse al régimen de retenciones de IVA. A partir de su calificación y notificación de dicha condición, el sujeto deberá retener entre el 75% y 100% del monto del IVA facturado por sus proveedores de bienes y servicios. Las compras realizadas en efectivo por un valor igual o menor a 20 UT estarán exentas de retención, entre otras excepciones especificadas en la respectiva Providencia. La declaración y pago de las retenciones

de IVA, se hacían anteriormente a la modificación de agosto 2018, cada quince días, actualmente es semanal.

Además, los Contribuyentes especiales, están sometidos al Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras y están excluidos de la aplicación del Ajuste por Inflación Fiscal, desde el ejercicio fiscal 2015, a partir de la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta en 2014, al igual que las instituciones financieras y de seguros. Desde el año 2001 Venezuela ha presentado inflaciones elevadas en comparación con los otros países latinoamericanos. En el año 2017 ha entrado en un franco y acelerado proceso hiperinflacionario, con las conocidas consecuencias socio-económicas del mismo. El profesor García Larralde (2017), explica que el fenómeno hiperinflacionario en Venezuela obedece a las siguientes causas:

- (i). crecimiento desorbitado de dinero sin respaldo para financiar sector público;
- (ii) abultados y sostenidos déficits del sector público;
- (iii) pérdida de confianza en el bolívar como depositario de valor;
- (iv) colapso del sector externo y alza desmedida del dólar negro; y
- (v) indexación creciente de precios y remuneraciones (p.74).

La hiperinflación y la subestimación del valor de la Unidad Tributaria (U.T.) han incidido de forma manifiesta a que la calificación de Contribuyente Especial, no recaiga exclusivamente en los grandes contribuyentes, que representaban la mayor capacidad contributiva; por el contrario, la Administración tributaria (SENIAT) ha masificado la designación de Contribuyentes Especiales, desvirtuando la teoría que se mantuvo durante los primeros años de su instrumentación. La hiperinflación, así como desfigura las condiciones de vida del ciudadano, también afecta las finanzas públicas pues la recaudación aumenta en términos nominales; pero disminuye en términos reales.

El área geográfica de este trabajo de investigación es el Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida el cual cuenta con veintitrés (23) municipios. El Municipio Libertador es uno de los que poseen mayor desarrollo económico y comprende la ciudad de Mérida, capital del estado. Según el Instituto Nacional de

Estadística (INE), la población de este municipio es de 289.966 habitantes y posee una superficie de 907 km, es el más poblado del Estado Mérida. El Municipio Libertador se distingue por su auge comercial en todos los sectores concatenado también con el sector turismo y las actividades relacionadas con la Universidad de Los Andes.

El Municipio Libertador es la zona geográfica del Estado Mérida, con mayor número de Contribuyentes Especiales activos. En enero 2019, este municipio contaba con 1.650 designados, de los cuales 1.484 son Contribuyentes Especiales activos, esto según cifras aportadas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en sus oficinas de la ciudad de Mérida. Esta cifra contrasta con los sólo 249 contribuyentes especiales del colindante Municipio Campo Elías.

Es a partir del razonamiento expuesto y sumado a la percepción del investigador, obtenida de la observación de las operaciones de compra y venta que se desarrollan en la actualidad, surge la necesidad de indagar sobre el tema de estudio. En tal sentido, la presente investigación pretende diagnosticar y dar respuesta a las siguientes interrogantes:

¿Cuál es la situación actual en cuanto al cumplimiento de los deberes formales del Impuesto al Valor Agregado por parte de los Contribuyentes Especiales del Municipio Libertador del Estado Mérida?

¿Cuáles son los factores que afectan el cumplimiento de los deberes formales del Impuesto al Valor agregado por parte de los Contribuyentes Especiales del Municipio Libertador del Estado Mérida?

¿Cuáles son las condiciones actuales de la facturación de los Contribuyentes Especiales del Municipio Libertador del Estado Mérida?

En virtud de lo expuesto se establecen los siguientes objetivos en la presente investigación:

2.- Objetivos

2.1.- Objetivo general

Evaluar el cumplimiento de los deberes formales del Impuesto al Valor Agregado por los Contribuyentes Especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.

2.2.- Objetivos específicos

Verificar el cumplimiento de los deberes formales en el Impuesto al Valor Agregado en los Contribuyentes Especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.

Diagnosticar los factores que afectan el cumplimiento de los deberes formales en IVA en los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.

Conocer el estado actual de la facturación en los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.

3.- Justificación

La economía formal se ha reducido sostenidamente en los últimos tres años, pero contrariamente la economía furtiva ha crecido, no es posible saber cuánto, no existen estadísticas oficiales. Sin embargo, se observan emergentes canales de distribución de bienes y servicios, cuyas operaciones no se reflejan en los libros contables y donde muchos intervienen. Enriquecimientos económicos aparentemente fuera del alcance del fisco nacional y una corrupción evidente en todos los ambientes de la vida nacional.

La fuente económica de los impuestos es fuertemente vulnerable ante esta situación país, así como todos los deberes formales del Impuesto al Valor Agregado

(IVA) presentes en la dinámica comercial vigente. La inexistencia de un sistema tributario racional y de políticas económicas y sociales que eleven el nivel de vida de la población, también forman parte de los elementos cuestionables en la actualidad. Es así, como se pretende evaluar el cumplimiento de los deberes formales en el Impuesto al Valor Agregado por parte de los Contribuyentes Especiales del Municipio Libertador del Estado Mérida y medir la efectividad en el cumplimiento de las normativas vigentes, dictadas por el Ejecutivo Nacional.

El SENIAT, como ente regulador del Estado, pretende cada día exigir y verificar el cumplimiento de los deberes formales, con el fin de aumentar y adelantar la recaudación tributaria. Con este estudio, se procura, desde la práctica, validar los resultados que se obtengan y crear fundamentos científicos que justifiquen futuras investigaciones más amplias y bajo el mismo enfoque, que coadyuven a la construcción de un sistema tributario racional para la nación.

En lo social, la investigación pretende ofrecer recursos necesarios para que la Administración tributaria cuente con información veraz y actualizada; emprenda investigaciones científicas y permita asumir correcciones para mejorar los procesos de control fiscal, recaudación y fiscalización.

Para los Contribuyentes Especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida, la investigación aporta evidencia científica para medir su comportamiento en cuanto al cumplimiento de los deberes formales. Así mismo, conocer como grupo, los factores que los afecta y podría también contribuir como prueba para exigir correcciones ante la Administración tributaria. El Municipio Libertador, es el que posee el mayor número de contribuyentes especiales en el Estado Bolivariano de Mérida y un cumplimiento adecuado de los deberes formales del IVA es vital para alcanzar cierta armonía fiscal.

Mientras, desde lo académico, la investigación aporta información que puede ser consultada por estudiantes y profesionales para su actualización en materia tributaria, así como generar recurso académico para docentes de las instituciones universitarias que deseen integrarlo a su planificación y para los gremios relacionados, que quieran consultar sobre el tema de actualidad.

4.- Alcances y delimitación

La investigación se circunscribe al estudio de los deberes formales como categoría de prestaciones tributarias, excluyendo, por tanto, el estudio sobre los montos pagados al fisco nacional por concepto del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Asimismo, se refiere a Contribuyentes Especiales, descartando a los contribuyentes ordinarios del mismo y, finalmente, se circunscribe al Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.

La investigación fue realizada en el período de julio a diciembre de 2019, importante periodo que se rigió bajo la Ley del IVA publicada en Gaceta Oficial en agosto de 2018, y lo cual determina la legislación aplicable a los contribuyentes objeto de estudio. Asimismo, se utilizó en lo que corresponde al Código Orgánico Tributario el que estuvo vigente durante este período, quiere decir el publicado en la Gaceta Oficial N° 6.152 extraordinario, del 18 de noviembre de 2014.

Aunque en 2020 fue aprobado un nuevo Código Orgánico Tributario, el mismo deja a salvo el régimen jurídico vigente al momento de haberse cometido un ilícito tributario en su artículo 343 al establecer: “Para las infracciones cometidas antes de la entrada en vigencia de este Código, se aplicarán las normas previstas en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario de 2014”. Por ello, se debe diferenciar entre ambos Código al momento de aplicar una sanción. Esto tiene especial relevancia en cuanto a que las multas que se lleguen a imponer por las acciones u omisiones previstas en la población objeto de estudio y en el período analizado se mantiene en Unidades Tributarias.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

ANTECEDENTES

Marcano (2008) presentó ante la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública (ENAHp) un trabajo especial de grado como requisito para optar al título de Especialista en Gestión de Tributos Nacionales titulado *Variables relacionadas al incumplimiento de los deberes formales en los contribuyentes del Municipio Libertador del Estado Mérida*. La investigación es descriptiva y con un diseño de campo. El instrumento de recolección de datos practicada fue la encuesta contenida de cuarenta y cinco (45) preguntas cerradas, aplicadas a dos grupos de contribuyente, denominados sancionados y no sancionados por la Administración tributaria. Como conclusión se determinó que a pesar del conocimiento de los deberes formales, existe incumplimiento de los mismos; existe insuficiencia en cuanto a asesoría tributaria, el ilícito tributario de mayor incidencia es sobre la permanencia del libro de compras y ventas en el establecimiento el momento de la fiscalización y en errores en las facturas emitidas, no existe cultura tributaria, insatisfacción de los contribuyentes con el suministro de los servicios públicos y con la información suministrada por la Administración tributaria. Sobre estas bases se recomendó delimitar las tareas del asesor contable y del asesor tributario, mantener los libros de compra y ventas en la dirección fiscal de la entidad y mejorar la capacitación de los empleados que están directamente relacionados con la elaboración de la factura y con el cumplimiento de los deberes formales.

Bolívar (2018) elaboró su Trabajo Especial de Grado titulado *Cumplimiento del Decreto Reglamentario sobre agente de retención del Impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar por parte de las pymes ubicadas en el Municipio Girardot del Estado Aragua*, como requisito para optar al grado de Especialista en Gerencia Tributaria por la Universidad de Carabobo.

Dicha investigación tuvo como objetivo evaluar el cumplimiento del Decreto Reglamentario sobre agente de retención del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar por parte de las PyME ubicadas del Municipio Girardot del Estado Aragua. Metodológicamente corresponde a un estudio de campo, de diseño no experimental, con un nivel descriptivo, donde se abordó a una muestra de trece (13) PyMES, donde se les aplicó un cuestionario a los gerentes de las PyMES.

En esta investigación se diagnosticó la situación actual del cumplimiento del Decreto Reglamentario sobre agente de retención del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar por parte de las PyMES ubicadas del municipio Girardot del estado Aragua, identificando las debilidades y fortalezas en el cumplimiento del decreto por parte de las PyMES, así mismo, se verificó los mecanismos que utilizan las mismas para realizar la retención del tributo y se valoró el cumplimiento de dicho Decreto reglamentario. Entre las conclusiones generales de la investigación en referencia fueron que la mayoría de los contribuyentes encuestados conocen el decreto de retenciones de actividades económicas objeto de estudio y lo aplican; sin embargo, exponen que el sistema en línea SATRIM no facilita la declaración de las retenciones del impuesto sobre actividades económicas; no lo consideran flexible para el proceso de cálculo y enteramiento de la retención del impuesto de la Alcaldía de Girardot, y existe desconocimiento de fondo entre el personal encargado de hacer estas retenciones, se guían por un manual preestablecido por ellos mismos. Los contribuyentes también manifestaron no haber recibido charla o educación sobre la aplicación del decreto de retenciones, en el pasado, la mayoría fue sancionada por el ente municipal, por no aplicar las retenciones, y en general están consciente de su obligación de coadyuvar al gasto público de la nación, mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

Bello (2017) realizó la siguiente investigación “Propuesta de lineamientos que optimicen el control fiscal en la verificación del cumplimiento de deberes formales por parte de los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado (IVA) en la

región central. Caso de estudio: Avenida Bolívar del Municipio Bejuma Estado Carabobo”. Presentada en la Universidad de Carabobo, para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria. Los objetivos de su desarrollo fue diagnosticar la situación actual del procedimiento de verificación de deberes formales en IVA, analizar los procedimientos para la verificación de deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado, aplicados por la Administración Tributaria (SENIAT) y su incidencia sobre los contribuyentes ordinarios, evaluar los objetivos planteados por la Administración Tributaria con la verificación del cumplimiento de deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado y, por último, diseñar criterios que optimicen el cumplimiento de deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado por parte del mismo contribuyente ordinario.

Entre las conclusiones más importantes se encuentran la mayoría de los encuestados conocen los deberes formales del IVA y del Código Orgánico Tributario, igualmente conocen el procedimiento de verificación de deberes formales y han sido fiscalizados con este procedimiento. Así mismo, expusieron que habían sido sancionados por no llevar los libros de contabilidad correctamente y no exhibir los documentos dentro del establecimiento. Sin embargo, para ese entonces ya habían corregido las fallas y se sentían preparados para una nueva verificación de deberes formales, aunque no conocen las sanciones respectivas por su incumplimiento y consideran que los planes de información de la Administración tributaria no son efectivos.

BASES TEÓRICAS

Las siguientes definiciones se plantean con la finalidad de enmarcar, orientar y deducir los aspectos principales involucrados en la investigación del tema y que sirven para la comprensión de la misma. A continuación, se detallan:

1.- Relación jurídico-tributaria

De acuerdo a lo expuesto por Villegas (1999) “la relación jurídico-tributaria, que es de derecho público, corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares –contribuyentes o terceros–, como consecuencia del ejercicio del poder tributario” (p. 398). Es la relación que se origina entre el Estado y los particulares a raíz de la potestad tributaria que tiene el Estado, la cual es irrenunciable por parte del mismo.

La potestad tributaria viene dada por las normas establecidas en la Constitución de la República y engloba todo un sistema tributario.

1.1.- Obligación tributaria

Según Giuliani (1993) la “obligación tributaria, es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley” (p.392) y “es un vínculo jurídico de carácter personal” (p. 401).

La base legal de la obligación tributaria en el ordenamiento venezolano, se encuentra consagrada en el artículo 13 del Código Orgánico Tributario (2014). La obligación tributaria tiene su esencia, en la relación jurídica tributaria que se da entre el Estado y los particulares.

1.2.- Elementos de la obligación tributaria

Giuliani (1993) señala que “en la obligación tributaria, encontramos fundamentalmente dos elementos característicos: el sujeto (sujeto activo o acreedor y sujeto pasivo o deudor) y el objeto” (p. 401). El legislador al crear un tributo debe señalar claramente los diferentes elementos de la obligación tributaria.

1.2.1.- Los sujetos

Giuliani (1993), señala que “el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones: Nación, provincias y municipalidades” (p. 401). El sujeto activo es el facultado por la ley para percibir y administrar los tributos y satisfacer el gasto público. El Glosario Aduanero y Tributario del SENIAT señala que “el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el sujeto obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable” (s/p).

El *Código Orgánico Tributario* (2014) prevé este elemento de la obligación tributaria desde el artículo 19 al 29, los tipifica en contribuyentes y responsables (directos y solidarios).

1.2.2.- El objeto

El objeto es el dinero que paga el sujeto pasivo al sujeto activo, por incidir en una obligación tributaria. Señala Luqui (1989) que

La obligación tributaria es obligación de dar una suma de dinero. Ese es el objeto. El contribuyente, o en términos generales el sujeto pasivo debe efectuar esa entrega al fisco, al cual, por virtud del vínculo de derecho, ha adquirido contra el deudor (contribuyente) un crédito (p. 241).

El objeto en este sentido, tal cual como se describe está directamente relacionado con las obligaciones tributarias pecuniarias.

1.2.3.- El hecho imponible

El hecho imponible es un acto dispuesto en la ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Específicamente esta descrito en el artículo 36 del *Código Orgánico Tributario* (2014). El hecho imponible comprende cuatro aspectos según Villegas (1999), estos son: materiales el “hecho concreto que el

destinatario legal tributario realiza”; el aspecto personal es el “destinatario legal tributario” que puede o no ser un sujeto pasivo; el espacial es “el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho” y el aspecto temporal es el “preciso momento” en que ocurre el hecho imponible (p.279).

Una vez que se ha realizado el hecho imponible se origina la obligación tributaria. Algunos ejemplos de hechos imposables en el Impuesto al Valor Agregado son: venta de bienes muebles, prestación de servicios e importación de mercancías.

1.2.4.- Base imponible

Villegas (1999) “la base imponible de un impuesto es, por lo general, la magnitud sobre la cual se aplica la alícuota, obteniéndose de esta manera el importe tributario”. Agrega el autor que la misma puede consistir en “el precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al pago del impuesto, neto de descuentos” (p. 686).

En la facturación debe estar reflejada la base imponible y su respectivo impuesto.

2.- El tributo

2.1.- Concepto

Para Andara (2018a) “el tributo es una prestación en dinero exigida coactivamente por el Estado en virtud de la ley con la finalidad de financiar el gasto público” (p. 46). El tributo se clasifica en impuestos, tasas y contribuciones.

2.2.- Aplicación de los tributos por los particulares

Sobre la aplicación de la normativa tributaria, explica Andara (2017) que:

la aplicación de las normas tributarias es imposible sin una marcada intervención de los obligados tributarios. Esta intervención se configura mediante la imposición, a los particulares, de una serie de prestaciones de hacer y de no hacer, vinculadas teleológicamente con la aplicación de la normativa tributaria. Estas prestaciones van a asumir la figura de los deberes tributarios, si bien se les suele encontrar con otras denominaciones tales como deberes formales, prestaciones formales, obligaciones tributarias formales (p.77).

Como podemos deducir, los deberes formales tienen la misma obligatoriedad que los tributos o como también se comprende, forma parte del cumplimiento del tributo. Andara (2017) señala:

Debemos entender la expresión “aplicación de los tributos” con un carácter amplio y no como equivalente a aplicación de la obligación tributaria material derivada del hecho imponible. Así se deriva del conjunto de prestaciones incluidas en dicha categoría, tales como los deberes tributarios a los que el autor llama prestaciones formales, y las prestaciones entre administrados. Así se corresponde también con los nuevos paradigmas sobre la intervención de los particulares en la aplicación del tributo y lo cual se ha visto reflejado en la Ley 58/2003, General Tributaria española en su artículo 83.1, cuando dispone: ‘La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias (p. 87).

En consecuencia, los deberes tributarios reflejan las operaciones económicas realizadas por los particulares y son importantes para la Administración tributaria. Andara (2017), resume la importancia de los deberes formales en la siguiente frase: “La información procedente de estos deberes tributarios va a ser reflejada en la autoliquidación realizada por los particulares” (p. 89).

En este escenario, la función principal de la Administración Tributaria es el control de las operaciones económicas realizadas por los particulares y las entidades económicas. Las operaciones económicas tienen su respaldo en los deberes formales.

Son estos deberes que permiten mantener informada a la Administración tributaria y hacer una cuantificación directa, en general; los deberes tributarios o como también se le llama deberes formales, permiten el control tributario.

¿Es posible fiscalizar a todos los contribuyentes? Andara (2018b) manifiesta al respecto:

los sistemas tributarios actuales en los que el tributo se recauda, en la mayoría de los casos, directamente a través de la intervención de los particulares mediante autoliquidación y la Administración tributaria apenas si puede llegar a constatar su correcta realización en una mínima cantidad de casos, considerados en el universo de contribuyentes. En la actualidad, la sacra mentalidad de la liquidación administrativa parece quedar reservada a los procedimientos de control, pues es cada vez menos eficiente que la misma se produzca como paso previo al pago de la obligación tributaria de cada obligado tributario. Esto conlleva romper con viejos paradigmas que centran la aplicación del tributo en una intervención administrativa. Si bien los medios tecnológicos permiten la emisión masiva de cuantificaciones de obligaciones tributarias por parte de la Administración tributaria, con ello no se garantizan los derechos y garantías de los obligados tributarios en la medida que se convierten en rígidos moldes a los cuales el sujeto debe adaptarse forzosamente (p. 50).

2.3.- Deberes formales

El Glosario Aduanero Tributario emitido por el SENIAT (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria) define los deberes formales como

las obligaciones que la Ley o las disposiciones reglamentarias, y aún las autoridades de aplicación de las normas fiscales, por delegación de la Ley, impongan a contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la Administración Aduanera y Tributaria en el desempeño de sus cometidos”(s/p).

Los deberes formales deben ser cumplidos de forma general por todos los contribuyentes que incurran en las disposiciones contempladas en la ley. London (2017) señala lo siguiente:

Las obligaciones que corresponden a los contribuyentes pueden ser de tipo “*material*” y de tipo “*formal*”, donde las primeras corresponden al pago del tributo y las segundas a los deberes formales que éstos deben cumplir por mandato de la Ley tributaria que crea el impuesto, la contribución o la tasa. Los deberes formales sirven de apoyo a las labores de control del tributo, ejercidas por la Administración Tributaria a favor del sujeto activo acreedor del importe fiscal, de tal forma que éstos facilitan la labor de vigilancia y seguimiento que se efectúa para garantizar el cumplimiento de la obligación material o de pago del tributo (p. 1).

Existen algunos deberes formales que, según señala Andara (2017) tienen como finalidad

reflejar las operaciones económicas realizadas o deberes tributarios con fines determinativos serían aquellos que las documentan, tales como:

i.- Deberes de emitir comprobantes: tales como facturas, comprobantes de egresos, de retenciones de realizadas, etc.

ii.- Deberes de exigir la emisión de comprobantes: esto va dirigido especialmente frente a otros particulares, como sería el caso, por ejemplo, del deber de emitir facturas o comprobantes de retenciones practicadas.

iii.- Deber de llevar la contabilidad, que también podríamos llamar deber de realizar registros contables.

Estos deberes llevan implícito qué deben reflejar las operaciones efectivamente realizadas (...) Los avances tecnológicos han permitido cumplir con tales deberes de forma digital, pero ello no resta efectos desde sus fines determinativos, al contrario, su implementación mediante estos medios busca hacer más expeditos tales procesos y reducir los costes indirectos (p. 89).

La conservación y mantenimiento de los soportes que avalan el cumplimiento de los tributos, también es un deber formal de los sujetos pasivos; al respecto, Andara (2017) explica lo siguiente:

La documentación producto del cumplimiento de estos deberes debe ser conservada a los fines que la Administración tributaria pueda realizar procedimientos o actuaciones de control. Si los mismos reflejan la situación económica del sujeto, es lo lógico que la

Administración acceda a los mismos a los fines de comprobar que se ha aplicado correctamente la normativa tributaria (p.90).

En este sentido, el autor complementa lo señalado, de la siguiente manera:

El cumplimiento de los deberes de llevar registros contables y de emitir y exigir documentos, permite brindar soporte a la declaración de las operaciones realizadas por el particular; constituyen, por así decirlo, sus justificantes. Todo ello permite acceder de primera mano a los elementos vinculados de forma directa con las operaciones realizadas, el problema se deriva cuando los mismos son incumplidos” (p. 92).

Explica Andara (2018b) que:

tanto la declaración como la autoliquidación constituyen eslabones en una cadena de deberes tributarios dirigidos no solo a la determinación de la obligación tributaria o de cantidades a favor del particular, sino también a poner en conocimiento las operaciones económicas y permitir el control por parte de la Administración tributaria (p. 48).

El incumplimiento de los deberes formales es un ilícito tributario, perjudicial para el desarrollo de la economía y de la sociedad. Al no cumplir las normas tributarias formales se pudiera así mismo incumplir con los tributos, y por ende, se perjudica los ingresos de la Nación y la redistribución de los mismos; la moral colectiva es también afectada, creando una sociedad indolente y fuera de orden. La información contenida en la autoliquidación procede de otros deberes tributarios, al respecto Andara (2017) señala:

La autoliquidación realizada sin poseer los soportes basados en el cumplimiento de los deberes tributarios determinativos representa la trasgresión del ordenamiento tributario; pero ello solo podrá ser conocido por la Administración tributaria cuando realice una actuación o un procedimiento de control, por lo cual nos situamos en el ámbito de la determinación de oficio o determinación administrativa que ha de concluir con la emisión de un acto de liquidación (p. 92).

Los deberes formales tributarios se consagran en el Código Orgánico

Tributario (2014) en su artículo 155 y los relacionados con el Impuesto al Valor Agregado se encuentran desarrollados en la misma ley y en su reglamento.

3.- Sistema tributario

3.1.- Concepto

El sistema tributario, de acuerdo a Villegas (1999), “está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época” (p. 513). En este punto se impone la necesidad de diferenciar el sistema tributario del régimen tributario, según el profesor Tarantino citado en Villegas (1999), sostiene que:

sólo puede llamarse “sistema” a un conjunto racional y armónico de partes que forman un todo reunidas científicamente por unidad de fin. En cambio -dice Tarantino-, cuando las reglas se imponen o se siguen en forma inorgánica, sin orden y sin investigación de causas, con el sólo propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un régimen, y no de un sistema tributario (Exposición...,p. 24) (p.515).

El sistema tributario venezolano, tiene su fundamento o principios en la Constitución de la República Bolivariana (1999), en los artículos 133, 156, 316, 317. El Código Orgánico Tributario (2014) indica las fuentes del derecho tributario, en su artículo 2.

3.2.- Principios constitucionales de la tributación

El Sistema tributario contempla y desarrolla una serie de disposiciones constitucionales relativas a la tributación, vale decir, al poder del Estado, pero también garantizando los derechos fundamentales de quienes despliegan el desenvolvimiento económico en la sociedad: individuos y empresas. Son los siguientes:

3.2.1.- El principio de legalidad. Aspectos fundamentales

También conocido como el principio de Reserva Legal constituye la base fundamental del Derecho Tributario, ya que limita la posibilidad de crear o suspender un tributo arbitrariamente, basándose en la premisa del Derecho Público: no hay tributo sin ley. En este sentido Jarach (2007) comenta que: “Es un principio que emana de las luchas políticas contra el Estado absoluto, afirmando, de acuerdo con la doctrina inglesa y norteamericana, la necesidad de aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez” (p. 300). Todo tributo debe ser establecido mediante leyes y emanado formalmente a través del poder legislativo. La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) consagra este principio en el artículo 317.

Andara (2018a) aclara sobre este principio:

Se concibe ese principio como una limitación al Poder Ejecutivo el cual no puede establecer tributos en sus actos normativos ordinarios. Y hacemos esta salvedad porque nuestra Constitución prevé la posibilidad que el presidente de la República pueda dictar Decretos con fuerza de Ley habilitante que lo autorice para ello (artículos 236.8). En este sentido parece producirse un choque con los postulados fundamentales del principio de legalidad tributaria, no obstante, el propio texto constitucional venezolano prevé de forma expresa que la Asamblea Nacional pueda realizar esta habilitación mediante el voto de las tres quintas partes de sus integrantes, tal como lo prevé el artículo 203 *eiusdem* en su parte final. Este precepto prevé de forma amplísima los poderes que puede otorgar el órgano legislativo nacional al presidente de la República, pues dispone que en la misma se establecerán “las directrices, propósitos y marco de las materias que se delegan al Presidente o Presidenta de la República, con rango y valor de ley”, también dispone que dicha ley habilitante deberá “fijar el plazo de su ejercicio (p. 77).

Como bien se señala, la aprobación de la autorización de una ley habilitante requiere un quórum calificado del órgano legislativo nacional. El Ejecutivo Nacional no puede crear tributos, sin la existencia de una ley habilitante. Andara (2018a) finalmente enfatiza que;

la ausencia de una ley habilitante aprobada por la Asamblea Nacional excluye la posibilidad que el Presidente de la República pueda crear tributos; el órgano ejecutivo no puede crear tributos a través de Reglamentos, ni por medio de Resoluciones ni Providencias, y como se deduce contrario sensu, la prohibición es extensiva a los decretos ordinarios (p.77).

Las leyes habilitantes son de reiterado uso en Venezuela en lo que corresponde a la materia tributaria.

3.2.2.- Beneficios fiscales y legalidad tributaria

Los beneficios fiscales en la actualidad son las exenciones, las exoneraciones, rebajas y desgravámenes. Conforme el artículo 3, numeral 2 del Código Orgánico Tributario (2014) solo a la ley corresponde otorgar exenciones y rebaja de los impuestos.

El artículo 73 del Código Orgánico Tributario (2014) define la exención como el beneficio otorgado por la ley, mientras que la exoneración es un pronunciamiento del Ejecutivo Nacional en los casos autorizados por la ley. Los beneficios fiscales se crean con la finalidad de servir como incentivos y aumentar la inversión en ciertas actividades económicas, pero deben cumplir con el principio de legalidad.

Los beneficios fiscales deben ser concedidos de forma general, siempre y deriva del artículo 76 del Código Orgánico Tributario (2014) en lo que se refiere a las exoneraciones, evitando así las discriminaciones o privilegios.

En el Parágrafo Primero del artículo 3 del Código Orgánico Tributario (2014) indica la obligación que tienen el poder legislativo en los diversos niveles de poder público (nacional, estatal, municipal) de requerir la previa opinión de la Administración Tributaria en cuanto al impacto económico del establecimiento de un beneficio fiscal y las medidas necesarias para su correcto control fiscal. Al mismo tiempo los órganos legislativos requieren la opinión de las oficinas de asesoría creadas para tal fin.

En relación con las exoneraciones su plazo de duración no puede ser superior a cinco (5) años, sin embargo, pueden ser renovadas por el Poder Ejecutivo Nacional por cinco (5) años más. Las únicas exoneraciones que pueden ser por tiempo indefinido son las otorgadas a las instituciones sin fines de lucro, según Parágrafo Único del artículo 75 *eiusdem*.

3.2.3.- La Unidad Tributaria (U.T.)

El Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa define a la unidad tributaria de la siguiente manera:

fue prevista por el legislador como una medida de valor que delimita el instrumento de pago de la obligación tributaria (fija los valores en moneda de curso legal –Bolívar– que deben considerarse para el pago o cancelación de la obligación tributaria sustancial) en un momento determinado, y cuya finalidad persigue evitar las distorsiones que se generan por efecto de la inflación respecto de las expresiones nominales fijas que regulan la estructura del tributo; en otros términos, constituye una suerte de corrección monetaria por efectos inflacionarios.

Guevara (2012) reseña que la Unidad Tributaria fue creada con la reforma del Código Orgánico Tributario el 27 de mayo de 1994, y tuvo un valor inicial de Bs. 1.000,00; está sometida a permanente actualización, según lo establece el artículo 3, Parágrafo Tercero del citado Código (p.183). El artículo 3, parágrafo Tercero del COT señala que la unidad tributaria aplicable para la liquidación de tributos anuales será la que esté vigente durante por lo menos ciento ochenta y tres (183) días continuos del periodo respectivo. Para los tributos que se liquiden en otros periodos diferentes al anual, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente para el inicio del período.

La Unidad Tributaria tiene gran incidencia en materia de sanciones de ilícitos tributarios y en materia laboral. Seguidamente se presenta un resumen con los cambios recientes del valor de la Unidad Tributaria. Para el período del desarrollo de esta investigación el valor de la misma fue de Bs.S. 50,00.

Cuadro 1. Valores recientes de la unidad tributaria, con reconversión monetaria de fecha 25/07/2018. G.O. N° 41.446.

Unidad monetaria	Valor de la Unidad Tributaria	G.O.	Fecha
Bs. S	1.500,00	41.839	13/03/2020
Bs. S	50,00	41.597	07/03/2019
Bs. S	17,00	41.479	11/09/2018
Bs. F	0,012	41.423	20/06/2018
Bs. F	0,0085	41.388	02/05/2018
Bs. F	0,005	41.351	01/03/2018
Bs. F	0,003	6.287	24/02/2017
Bs. F	0,00177	40.846	11/02/2016

Fuente: Elaboración propia de la autora (2021)

El principio de legalidad es fundamental para los tributos nacionales aplicados por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

3.2.4.- Principio de generalidad

Consiste en el establecimiento de un compromiso con carácter jurídico a los ciudadanos y entes empresariales sin privilegios en el cumplimiento de la norma. A este respecto Villegas (1999) expresa:

Este principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales de clase linaje o casta. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él” (p. 200).

Este principio se consagra en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999).

3.2.5.- Principio de no confiscatoriedad

Este principio es de suma importancia, ya que busca evitar el exceso del poder fiscal, regula la amplitud del tributo que relaciona al sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Se considera confiscatorio un tributo cuando su aplicación comprometa una parte sustancial de la propiedad de la riqueza sometida a gravamen.

Villegas (1999) sostiene que:

los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta... La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económicos-sociales de cada impuesto. Así, es evidente que no puede ser igual la imposición en épocas de paz que en épocas de guerra. No es aconsejable que el texto constitucional establezca un límite fijo, y es preferible el análisis de las situaciones concretas que se presentan (p.207).

En la Constitución Nacional se encuentra de manifiesto este principio en el artículo 317. Bajo este ordenamiento se da garantía de la presencia de un Estado democrático que protege el derecho de propiedad de los contribuyentes.

3.2.6.- Principio de progresividad

En cuanto a este principio Villegas (1999), menciona que

un impuesto es financieramente progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada (...). Las modernas tendencias, sin embargo, han admitido la progresividad considerando que contribuye a la redistribución de la renta con sentido igualitario (p. 205).

En la Constitución de la República está previsto este principio en el artículo 316 al hacer mención que se contribuye según la capacidad económica del contribuyente. Gracias a este principio se genera un balance y equidad en el establecimiento de un tributo y propicia la materialización de la igualdad tributaria.

Este principio se aplica en la legislación venezolana, en la Ley de Impuesto sobre la Renta, donde es imperante evaluar el nivel alcanzado de la renta gravable y en función de las tarifas expresadas en la ley se aplica el porcentaje para la determinación final del tributo.

3.2.7.- Principio de capacidad contributiva

Villegas (1999), reseña al respecto, que la “capacidad contributiva es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad” (p.199).

Este principio se encuentra establecido en la Constitución de la República en su artículo 316. En este sentido todo tributo no podrá exceder de la capacidad patrimonial del contribuyente, ya que de lo contrario se considerará de carácter confiscatorio. Existe una vinculación entre los distintos principios que rigen la tributación.

3.2.8.- Principio de la no retroactividad

La Enciclopedia Jurídica *on line* (2014), lo define:

Principio de seguridad jurídica por el que las leyes no tendrán efectos retroactivos, salvo cuando éstas dispusieren lo contrario. Se trata de un principio de irretroactividad meramente relativa, siendo absoluta en los supuestos de disposiciones sancionadoras o restrictivas de derechos individuales. Este principio de irretroactividad de las normas tributarias tiene singular importancia en el momento de la entrada en vigor de la ley y la realización del hecho imponible, resultando de aplicación en estos

casos la ley que estaba vigente al producirse el devengo del tributo (s.p).

Este principio constitucional establece que ninguna norma podrá aplicarse con carácter retroactivo a menos que beneficie al sancionado. Esto implica que el efecto de una ley o norma que se apruebe en el territorio nacional será aplicable en periodos de tiempo futuro y no hacia el pasado. Este principio está contemplado en el artículo 24 de la Constitución Nacional.

3.2.9.- Principio de la prohibición de impuestos pagaderos en prestaciones personales

Este principio ratifica el carácter pecuniario de la obligación tributaria y por lo cual “*no podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales*”, y se consagra en el artículo 317 de la Constitución Nacional.

3.3.- Impuesto al Valor Agregado (IVA)

3.3.1.- Aspectos generales

Villegas (1999) define al Impuesto al Valor Agregado (IVA) con los siguientes términos:

Según esta modalidad, paga cada una de las etapas de circulación económica del bien, pero sólo en relación al valor que se ha incorporado a la mercadería o producto. Los empresarios o comerciantes situados en niveles distintos son únicamente gravados en proporción al aumento de valor que ellos producen (p. 668).

En general, en el Impuesto al Valor Agregado, no existe el efecto acumulativo o también llamado de cascada. En cada uno de los niveles donde se agrega valor, bien sea en la producción o distribución; se determina la cuota tributaria sin omisiones ni dobles imposiciones.

Martínez (2008) dice que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto, y lo explica:

por una parte grava una manifestación mediata de riqueza como es el consumo, y por otra, los contribuyentes de derecho (persona natural o jurídica que paga el impuesto ante el Tesoro, productores, distribuidores, comerciantes, prestadores de servicios), trasladan la carga tributaria a los contribuyentes de hecho o económicos (quienes en definitiva adquieren el bien o el servicio), de modo que quien está obligado frente al Estado no es el destinatario económico del gravamen (pp. 65-66).

La autora también explica tres características del impuesto: ser un impuesto objetivo, plurifásico y no acumulativo. Señala:

es un impuesto objetivo, debido a que grava la realización de determinadas actividades u operaciones; prescindiendo, en principio, de la condición de quienes las realizan; es un impuesto plurifásico, precisamente porque abarca diversas etapas o fases del círculo económico de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios; y es no acumulativo, toda vez que al gravar únicamente el valor agregado que se genera en cada una de las etapas del circuito económico, impide la piramidación o efecto en cascada de la carga tributaria hasta el consumidor final (p.66).

En la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) en el artículo 156, numeral 12 señala la competencia del Poder Público Nacional sobre la creación del impuesto al valor agregado.

En los impuestos existe el elemento llamado alícuota tributaria y es un porcentaje que se aplica sobre la base imponible, para determinar el monto en dinero que representa el impuesto. Sobre la alícuota tributaria el Parágrafo Segundo del artículo 3 del Código Orgánico Tributario (2014) dispone que “la ley creadora del tributo correspondiente, podrá autorizar al Ejecutivo Nacional para que proceda a modificar la alícuota del impuesto, en los límites que ella establezca”. Así mismo, la ley establece un rango entre un límite mínimo y uno máximo, sobre el cual el Ejecutivo Nacional establecerá la alícuota a aplicar.

3.3.2.- Características del IVA

De acuerdo con el contexto de Villegas (1999), el Impuesto al Valor Agregado o impuesto a las ventas como también se le llama, posee las siguientes características:

Se trata de un impuesto indirecto, ya que grava los consumos que son manifestaciones mediatas de exteriorización de la capacidad contributiva (...)

Es un impuesto real, puesto que su hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, interesando sólo la naturaleza de las operaciones, negocios y contrataciones que contienen sus hechos imponibles (...).

puede ser encontrado dentro de los impuestos a la circulación, por cuanto en definitiva grava los movimientos de riqueza que se ponen de manifiesto con la circulación económica de los bienes (...). “pagarse el tributo en todas las etapas de la circulación económica, no tiene efecto acumulativo o de piramidación, pues el objeto de la imposición no es el valor total del bien, sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa” (pp. 671-672).

3.3.3.- La traslación y repercusión del impuesto

La traslación es una figura que se da en el impuesto al valor agregado. Guevara (2008) explica que con esta figura se “traspasan las cantidades soportadas por concepto de impuesto hacia los comprados del mismo”. Esto “presupone el conocimiento de la frase fases de comercialización, pues en ellas incluyen costos y gastos que se van acumulando a un precio final a ser pagado por el público” (p.223). Así mismo, señala:

Todos estos gastos y costos también van aparejados de un agregado tributario, que van siendo pagados por él, y sobre los que la Ley lo autoriza para descontarlos cuando en su factura aparezca el monto sobre el cual deberá a su vez incluir el impuesto al valor agregado que corresponda. Por este motivo, pareciera que el fenómeno traslativo o de incidencia económica no es más que el mecanismo que asegura, el deber

de “aguantar” todos los créditos e impuestos generados durante las cadenas previas, en las que pasó de mano en mano un bien para ser entregado el mismo con los impuestos “aguantados” a un consumidor final (p.224).

En el Impuesto al Valor Agregado (IVA) la repercusión es más eficaz ya que “viene reforzada a través de un mecanismo jurídico llamado repercusión” (Guevara, 2008, p. 224). El autor señala que esta repercusión jurídica

...no es sólo un mero reconocimiento del derecho de reembolso de los impuestos satisfechos por cualquier factor económico que intervenga en el mercado... [sino también] un enlace técnico- contable que sirve a los fines de la determinación de la cuota tributaria. En otras palabras, haya o no traslación económica el Fisco debe asegurarse de un porcentaje o baremo del monto señalado en la operación, y ese fin lo logra a través de la creación de la figura de los denominados créditos y débitos fiscales (pp. 225-226).

El autor dice que la repercusión “existirá siempre que jurídicamente se dé una orden de venta o un servicio” (p. 228).

3.3.4.- Clasificación del sujeto pasivo

3.3.5.- Contribuyentes

La regulación del IVA establece que los sujetos pasivos, contribuyentes, se clasifican en tres grupos: ordinarios, formales y ocasionales. El contribuyente es el que realiza el hecho imponible, es el obligado tributario. En el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el contribuyente puede ser tanto personas naturales como las jurídicas, dependiendo de su actividad o hechos a los que se dediquen.

3.3.6.-Contribuyentes formales

London (2017) explica:

son aquellos que realizan exclusivamente hechos que califican como sujetos al IVA, pero que gozan de la exención o exoneración el tributo. Se trata de quienes realizan exclusivamente operaciones exentas o exoneradas del IVA, tal es el caso de una droguería que exclusivamente comercialice productos farmacéuticos que están exentos del IVA o el caso del prestador exclusivamente del servicio de transporte terrestre de pasajeros (s/p).

Estos sujetos están contemplados en la Ley IVA de 2018 y 2020, en los artículos 8, 17, 18 y 19. Específicamente el artículo 19, luego de la Reforma publicada en agosto 2018, indica que el transporte de mercancías en general, paso a ser una actividad exenta.

3.3.7.- Contribuyentes ordinarios

En el *Glosario Aduanero y Tributario* se encuentra la definición de los contribuyentes ordinarios:

los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios y en general, toda persona natural o jurídica que, como parte de giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones que constituyan hechos imponible establecidos en el Impuesto al Valor Agregado. (s/p).

La definición legal se encuentra los artículos 5 y 7 de la Ley del IVA de 2018 y 2020. En este grupo forma parte todos los contribuyentes que realicen los hechos o actividades contempladas en los artículos 3 y 4 de la misma ley.

3.3.8.- Contribuyentes ocasionales

Según el mismo autor London (2017)

que se atribuye a los que no siendo ni contribuyentes ordinarios, ni contribuyentes formales, realizan importaciones para el consumo propio. Es decir, estos últimos no realizan operaciones sujetas al IVA, con la excepción de la importación de bienes, estando obligados a pagar el IVA

en dicha operación. Necesario resulta aclarar que la condición de contribuyente ocasional, en nada se refiere a la frecuencia con la que se realizan las importaciones, y lo que resulta relevante es el uso o destino que se le da a los bienes importados (s/p).

Estos contribuyentes están señalados en los artículos 6 y 7 de la Ley del IVA de 2018 y 2020. De acuerdo al diccionario económico de selfbank.es, los contribuyentes no sujetos los define:

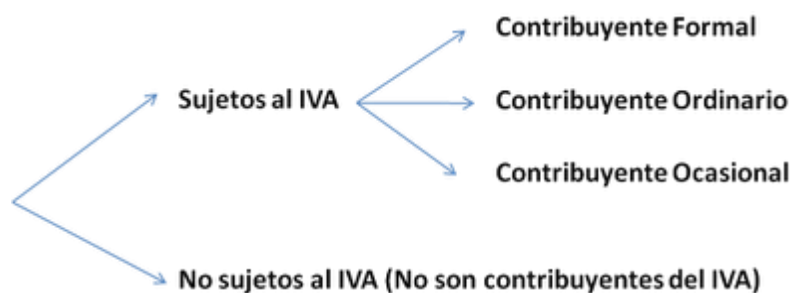
es aquella en la que el sujeto pasivo no realiza el hecho imponible y que, por tanto, no genera obligación tributaria. La ley de cada impuesto define cuál es su hecho imponible y, para que no queden dudas, especifica los supuestos de no sujeción.... ejemplos:

Una herencia no está sujeta a IVA, puesto que no se realiza su hecho imponible (no se trata de una entrega a título oneroso) (s/p).

Seguidamente un esquema donde se especifica los tipos de contribuyentes:

Gráfico 1

Tipos de contribuyentes del IVA



Fuente: London, C. (2017). Blog Gerencia y Tributos.

3.4.- Contribuyentes especiales

La Administración tributaria para ejercer mayor control sobre las operaciones mercantiles de un grupo de contribuyentes que poseen un nivel de ingresos similar, creó la categoría de “contribuyentes especiales”. Los deberes formales de estos

contribuyentes deben ser cumplidos sobre normas especiales, dictadas por la misma administración tributaria (SENIAT).

Así mismo, el especialista tributario London (2017) explica:

A los efectos de “*facilitar*” la labor de recaudación del SENIAT y del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes de mayor relevancia por su contribución debida en materia del ISLR y/o del IVA, la Administración Tributaria Nacional creó un sistema de clasificación “**administrativo**”, el cual permite que ciertos sujetos pasivos del ISLR o del IVA, puedan ser calificados como “**Sujetos Pasivos Especiales**” (subrayado del autor) (s/p).

Por último, según se desprende de London (2017), la designación de un contribuyente a sujeto pasivo especial, no cambia su categoría de contribuyente formal, ordinario ni ocasional. Su asignación a esta condición la realiza la administración tributaria (SENIAT), conforme a sus ingresos brutos anuales y están obligados a cumplir un mayor número de deberes formales, con más frecuencia y apegados a un momento específico fijado en un calendario tributario, emitido por el sujeto activo.

3.5.- Responsables

La Ley de Impuesto al Valor Agregado de 2018 y 2020, se refiere a la figura del “responsable” desde el artículo 9 hasta el 12, así mismo, los artículos 3 hasta el 7 de su Reglamento (1999). El responsable de acuerdo a las normas señaladas, son los comisionistas, agentes de retención, apoderados, mandatarios, consignatarios, subastadores y otros que vendan bienes o presten un servicio, el cual debió hacerlo directamente un tercero. Por ejemplo, las inmobiliarias, quienes administran los alquileres sobre inmuebles, propiedad de otras personas, llamados terceros, ganando una comisión por el servicio prestado. Los ingresos propios de las inmobiliarias es lo correspondiente a la comisión recibida. Estas empresas comisionadas son

responsables por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los propietarios de los inmuebles, llamados terceros.

La ley y reglamento de la Ley del IVA, no hacen clasificación de los responsables. El Código Orgánico Tributario de 2014, sí los clasifica en dos tipos de responsables: el responsable directo y el responsable solidario.

3.5.1.- Responsables directos

Los responsables directos son los agentes de retención y los agentes de percepción según el artículo 27 del Código Orgánico Tributario (2014). Sol Gil (2015) indica que los responsables directos son:

siempre designados por ley en cumplimiento del principio de reserva legal, que quedan obligados a realizar retenciones impositivas o percepción de tributos que podrán tener carácter definitivo, en cuyo caso retendrán la totalidad del importe a pagar como tributo (retención total en la fuente), o bien, con carácter a cuenta de un tributo que resultará mayor (retención parcial), y cuyo saldo restante tendrá que ser pagado por el sujeto pasivo en calidad de contribuyente (p. 176).

El agente de retención realiza la retención en la fuente por mandato expreso de la ley, según su función pública, actividad, oficio o profesión. La retención en la fuente definida por Sol Gil (2015) como “aquella actividad que realizan personas naturales o jurídicas de carácter pública o privada, obligadas por ley, con la finalidad de recaudar tributos o anticipos de estos a un contribuyente, por cuenta del sujeto activo” (p. 177).

El agente pasa a ser deudor directo ante la Administración tributaria, cuando ha efectuado la retención o la percepción y el contribuyente se ve liberado de su obligación. Los casos más frecuentes de retenciones planteados en nuestro ordenamiento jurídico, según Sol Gil, son:

1.-Las retenciones previstas en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Impuesto sobre la Renta y desarrollada en el Decreto 1808 mediante el cual se dicta el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de retenciones.

2.- Las retenciones de Impuesto al Valor Agregado (IVA) previstas en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Impuesto al Valor Agregado y reguladas en providencias administrativas que obligan a los denominados “contribuyentes especiales”.

Villegas (1999) define al agente de retención:

un deudor del contribuyente o alguien que, por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo (p. 263).

El agente de percepción, es definido por Villegas (1999) como “aquel que por su profesión, oficio, actividad o función le permite recibir del contribuyente un monto dinerario por concepto de un servicio o por la transferencia de un bien; más el monto tributario que luego debe ingresar al fisco” (p. 263). Ejemplos citados por el autor mencionado, son los sujetos pasivos que prestan los servicios de espectáculo cinematográfico, venta de billetes de lotería, gas, energía eléctrica. Otros agentes de percepción podrían ser los que proporcionan espectáculos públicos y las fábricas de licores.

3.5.2.- Responsables solidarios

Los responsables solidarios están claramente señalados en los artículos 28 y 29 del Código Orgánico Tributario de 2014.

La autora Moreno de Rivas (2002) denomina a los responsables solidarios como “responsables por administración”, porque es “una responsabilidad asignada por ley en atención a unas funciones o facultades que colocan al sujeto responsable frente a decisiones que inciden en la obligación tributaria del sujeto administrado o

representado” (p. 279). En general, el responsable solidario tiene una participación efectiva en las decisiones sobre los hechos que generan la obligación tributaria, y por ende la asignación de su compromiso estipulado en el orden jurídico, debe ser consecuencia de la falta de diligencia en el ejercicio de sus facultades.

3.6.- Sujetos no sometidos al impuesto (no sujetos)

En el Impuesto al Valor Agregado quedan por fuera algunas personas naturales y jurídicas; ellos son llamados “personas que realizan operaciones no sujetas”, especificados en la Ley del IVA de 2018 y 2020, artículo 16. Según el Glosario Aduanero y Tributario del SENIAT, el concepto de no sujeción “*consiste en que la circunstancia contemplada por la norma legal, no alcanza a configurar el hecho generador o hecho imponible*” (s/p.).

Estos sujetos no son contribuyentes del IVA y de acuerdo a la Ley del IVA, son las entidades bancarias, las entidades dedicadas a la actividad aseguradora, las personas naturales asalariadas, los entes públicos orgánicos, los que solo vendan bienes inmuebles, las importaciones no definitivas de bienes muebles, la venta de bienes muebles intangibles como los bonos, especies fiscales; los préstamos en dinero y los demás señalados en la ley.

BASES CONSTITUCIONALES Y LEGALES

Es el conjunto de leyes, reglamentos, y providencias que normalizan un determinado impuesto, o cualquier otro concepto tributario relacionado con el tema de estudio presentado. A continuación, se detallan:

1.- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

La Constitución de 1999 fue enmendada y su texto fue publicado en la Gaceta

Oficial N° 5.908 extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009. En la misma se establecen una serie de principios aplicables a la materia tributaria.

1.2.- Irretroactividad de la ley

Este principio se encuentra establecido en el artículo 24 del texto supremo, de la siguiente manera:

Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las Leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia, aun en los procesos que se hallaren en curso: pero en los procesos penales las pruebas ya evacuadas se estimaran en cuanto beneficien al reo o a la rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron.

Este principio es fundamental para el Derecho tributario ya que ninguna disposición relativa a impuestos, tasas y contribuciones puede tener efecto retroactivo.

1.3.- Deber de contribuir

El deber de contribuir se consagra en el artículo 133, en los siguientes términos: *“Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”*.

1.4.- Principio de igualdad

Este principio se consagra en el artículo 21 de la Constitución, de la siguiente manera:

Artículo 21. Todas las personas son iguales ante la ley; en consecuencia:

1.- No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona.

2.- La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables; protegerá especialmente a aquellas personas que, por alguna de las condiciones antes especificadas, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.

3.- Sólo se dará el trato oficial de ciudadano o ciudadana, salvo las fórmulas diplomáticas.

4.- No se reconocen títulos nobiliarios ni distinciones hereditarias.

1.5.- Principios de capacidad económica, progresividad, protección de la economía nacional, elevación del nivel de vida de la población y recaudación eficiente

Estos principios los encontramos en la Constitución Nacional, en el artículo 316, de la siguiente manera:

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

Estos principios son de contenido diversos según ha explicado la doctrina tributaria nacional y extranjera.

1.6.- Principio de legalidad tributaria

En relación a este principio, la Constitución Nacional, establece en el artículo

317 lo siguiente:

Artículo 317. No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente. En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional, y su máxima autoridad será designada por el presidente o presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.

Este principio establece que no puede haber tributo sin una ley previa que lo establezca.

1.7.- Entrada en vigencia de la ley tributaria

La fecha de entrada en vigencia de un tributo específico es regulada en el artículo 317 de la Constitución Nacional, de la siguiente manera: *“Toda ley tributaria fijara su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución”*.

En concordancia a lo anterior, el Código Orgánico Tributario (2014) reafirma en su artículo 8 *“Las leyes tributarias fijaran sus lapsos de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial”*.

1.8.- Competencias tributarias del Poder Público Nacional

En cuanto a la organización del sistema tributario, el artículo 156, numeral 12 de la misma Constitución señala las competencias tributarias del Poder Público Nacional:

Artículo 156: Es de la competencia del Poder Público Nacional: (...)

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

En general, el legislativo nacional tiene a cargo la responsabilidad de la implantar un sistema de recaudación de impuestos ordenado y coordinado para beneficio del Estado y para la recaudación eficiente de los recursos.

2.- Código Orgánico Tributario

El Código Orgánico Tributario aplicable *ratio temporis* a la presente investigación es el publicado en Gaceta Oficial N° 6.152 extraordinario del 18 de noviembre de 2014. No obstante, se harán algunas menciones al nuevo Código Orgánico Tributario de 2020 a los fines de brindar mayor permanencia a las reflexiones de la investigación.

2.1.- Fuentes del Derecho tributario

Las fuentes del Derecho tributario se desarrollan en el artículo 2 del Código Orgánico Tributario (2014), en el siguiente orden jurídico:

Constituyen fuentes del derecho tributario:

- 1.- Las disposiciones constitucionales.
- 2.- Los tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados por la República Bolivariana de Venezuela.
- 3.- Las leyes y los actos con fuerza de ley.
- 4.- Los contratos relativos a la estabilidad jurídica de regímenes de tributos nacionales, estatales y municipales.
- 5.- Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto....

Parágrafo Segundo. A los efectos de este Código se entenderán por leyes los actos sancionados por las autoridades nacionales, estatales y municipales actuando como cuerpos legisladores.

Las fuentes del Derecho tributario se mantienen establecidas en idénticos términos en el nuevo Código de 2020.

2.2.- La obligación tributaria

www.bdigital.ula.ve

El artículo 13 del Código Orgánico Tributario (2014) se refiere a la obligación tributaria en los siguientes términos:

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.

El artículo resalta el carácter personal del vínculo tributario y se mantiene con igual contenido en el nuevo Código de 2020.

2.3.- Sujetos de la relación jurídico-tributaria

Los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria son: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El sujeto activo es definido en el artículo 18 del Código, en los siguientes términos: “*El sujeto activo de la obligación tributaria es el ente público acreedor del tributo*”. Por otro lado, el sujeto pasivo se define en el artículo 19 *eiusdem* como “*el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable*”. En el nuevo Código de 2020 estas definiciones legales se mantienen iguales y en los mismos artículos, así como las que desarrollan tales sujetos.

Uno de los tipos de sujetos pasivos es el contribuyente, definido en el artículo 22 *eiusdem* como “*los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible*”. Esta condición, según el precepto, puede recaer:

- 1.- En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
- 2.- En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho.
- 3.- En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

En general, la condición de contribuyente puede recaer sobre cualquier particular. “*Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias*”, conforme el artículo 23 *eiusdem*. Los contribuyentes están obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias, siendo los deberes formales, parte de esas obligaciones contempladas en el ordenamiento jurídico.

Por otro lado, según el artículo 25 *eiusdem*, los 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*”. Los responsables pueden ser directos o solidarios, según los artículos 27 y 28 *eiusdem*.

Artículo 27: Son responsables directos, en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u

operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Los agentes de retención o de percepción que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos.

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizarse la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente.

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

Parágrafo Primero. Se considerarán como no efectuados los egresos y gastos objeto de retención, cuando el pagador cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley o su reglamento, salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho egreso o gasto. (...).

En general, las retenciones del Impuesto al Valor agregado corresponden a los responsables directos y se encuentran previstas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en providencias administrativas que obligan a los denominados “contribuyentes especiales”.

Los responsables solidarios son los señalados en los artículos 28 y 29 del Código Orgánico Tributario (2014), en los siguientes términos:

Artículo 28. Son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan:

- 1.- Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces y de herencias yacentes.
- 2.- Los directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida.
- 3.- Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica.
- 4.- Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan.
- 5.- Los síndicos y liquidadores de las quiebras; los liquidadores de sociedades, y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones, los interventores de sociedades y asociaciones.

6.- Los socios o accionistas de las sociedades liquidadas.

7.- Los demás que conforme a las leyes así sean calificados.

Parágrafo Primero. La responsabilidad establecida en este artículo se limitará al valor de los bienes que se reciban, administren o dispongan.

Parágrafo Segundo. Subsistirá la responsabilidad a que se refiere este artículo respecto de los actos que se hubieren ejecutado durante la vigencia de la representación, o del poder de administración o disposición, aun cuando haya cesado la representación o se haya extinguido el poder de administración o disposición.

El Código señala estos sujetos como responsables solidarios por el desinterés o negligencia administrativa demostrada en el ejercicio de sus responsabilidades como representantes o administradores de los contribuyentes. El artículo indica el límite de la responsabilidad medida a partir del valor de los bienes administrados. También explica que la responsabilidad del responsable solidario es sólo por las actuaciones durante el tiempo de duración de la representación o administración y se mantiene vigente aun cuando ya no se encuentre ejerciendo dicho poder.

Continuando con el artículo 29 *eiusdem*:

Artículo 29. Son responsables solidarios los adquirentes de fondos de comercio, así como los adquirentes del activo y del pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella.

La responsabilidad establecida en este artículo estará limitada al valor de los bienes que se adquieran, a menos que el adquirente hubiere actuado con dolo o culpa grave. Durante el lapso de un (1) año contado a partir de comunicada la operación a la Administración Tributaria respectiva, ésta podrá requerir el pago de las cantidades por concepto de tributos, multas y accesorios determinados, o solicitar la constitución de garantías respecto de las cantidades en proceso de fiscalización y determinación.

Este artículo se hizo con la finalidad de regular las operaciones involucradas es la reestructuración de una empresa y el tiempo que posee la Administración Tributaria para ejercer su potestad fiscalizadora.

Los preceptos antes citados mantienen su enumeración en el nuevo Código Orgánico Tributario de 2020.

2.4.- Hecho imponible

El artículo 36 del Código Orgánico Tributario (2014) define el hecho imponible como “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Es la actividad realizada, sujeta al impuesto. En idénticos términos se establece en el Código de 2020.

2.5.- Deberes formales

Las prestaciones tributarias pueden ser pecuniarias y no pecuniarias. Los deberes formales forman parte de las prestaciones tributarias no pecuniarias. Los deberes formales son establecidos en el artículo 155 del Código Orgánico Tributario (2014) de una forma general, en los siguientes términos:

Artículo 155. Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:

1.- Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:

a.- Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.

b.- Inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones.

c.- Colocar el número de inscripción en los documentos, declaraciones y en las actuaciones ante la Administración Tributaria, o en los demás casos en que se exija hacerlo.

d.- Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales.

e.- Presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan.

2.- Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.

3.- Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté

prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponible.

4.- Contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de las inspecciones y fiscalizaciones, en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte.

5.- Exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, relacionadas con hechos imponible, y realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas.

6.- Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente.

7.- Comparecer ante las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.

8.- Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias.

En algunos artículos aislados del mismo Código Orgánico Tributario (2014) establecen otros deberes formales directamente vinculados y que regulan los *ítems* aquí mencionados. Tal es el caso del artículo 35 *eiusdem*, que señala:

Artículo 35. Los sujetos pasivos tienen la obligación de informar a la Administración Tributaria, en un plazo máximo de un (1) mes de producido, los siguientes hechos:

1.- Cambio de directores, administradores, razón o denominación social de la entidad;

2.- Cambio del domicilio fiscal;

3.- Cambio de la actividad principal y

4.- Cesación, suspensión o paralización de la actividad económica habitual del contribuyente.

Parágrafo Único. La omisión de comunicar los datos citados en los numerales 1 y 2 de este artículo, hará que se consideren subsistentes y validos los datos que se informaron con anterioridad, a los efectos jurídicos tributarios, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar.

Los deberes formales tienen la misma obligatoriedad de los deberes materiales y deben ser cumplidos por los sujetos pasivos, como lo establece artículo 156 *eiusdem*, ya mencionado.

Sobre los sujetos obligados al cumplimiento de los deberes formales, el artículo 156 *eiusdem*, establece lo siguiente:

Artículo 156. Los deberes formales deben ser cumplidos:

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

Los deberes formales deben ser cumplidos por los sujetos pasivos denominados contribuyentes y responsables directos, bien sean formales, ocasionales, ordinarios o tenga la calificación de contribuyente especial. En el nuevo Código Orgánico Tributario de 2020 no se realizaron modificaciones sobre estos artículos referidos a los deberes formales y se mantienen con los mismos números.

2.6.- Plazos especiales para el pago

El apartado único del artículo 41 del Código Orgánico Tributario (2014) la Administración puede establecer plazos especiales para la declaración y pago de tributos, conforme los siguientes términos:

La Administración Tributaria podrá establecer plazos para la presentación de declaraciones juradas y pagos de los tributos, con carácter general para determinados grupos de contribuyentes o responsables de similares características, cuando razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen. A tales efectos, los días de diferencia entre los distintos plazos no podrán exceder de quince (15) días hábiles.

Esta disposición es especialmente relevante en lo que corresponde a los

Contribuyentes Especiales.

2.7.- Ilícitos tributarios

El artículo 81 del Código Orgánico Tributario (2014) define al ilícito tributario de la siguiente manera: “*Constituye ilícito tributario toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias*”. Este precepto los clasifica en:

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

Los primeros de los ilícitos, vale decir, los ilícitos formales, se desarrollan en el artículo 99 *eiusdem* y se originan por el incumplimiento de los deberes siguientes:

- 1.- Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.
- 2.- Emitir, entregar o exigir comprobantes.
- 3.- Llevar libros o registros contables o especiales.
- 4.- Presentar declaraciones y comunicaciones.
- 5.- Permitir el control de la Administración Tributaria.
- 6.- Informar y comparecer ante la Administración Tributaria.
- 7.- Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades.
- 8.- Obtener la respectiva autorización de la Administración Tributaria para ejercer la industria, el comercio y la importación de especies gravadas, cuando así lo establezcan las normas que regulen la materia.
- 9.- Cualquier otro deber contenido en las normas de carácter tributario.

Los ilícitos formales constituyen el incumplimiento de los deberes formales anunciados en la ley, reglamentos o cualquier otro instrumento normativo, tendientes a facilitar el control y la determinación de la obligación tributaria por parte de la administración tributaria y aduanera.

Nos remitimos solo a los ilícitos formales por ser los que se encuentran directamente vinculados con el tema de investigación.

3.- Ley del Impuesto al Valor Agregado

La presente investigación fue realizada bajo la vigencia del Decreto Constituyente mediante el cual se reformó la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado que fue publicado en la Gaceta Oficial N° 6.396 extraordinario de fecha 21 de agosto de 2018. Asimismo, bajo la vigencia del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicado en la Gaceta Oficial N° 5.363 de fecha 12 de julio de 1999.

En enero de 2020 se produjo una nueva Ley del IVA pero la misma incorporó elementos que no fueron objeto de estudio en el presente trabajo. Es por eso que se mantiene la referencia a la ley de 2018, si bien, se hará breve alusión al nuevo texto legal.

3.1.- Hecho imponible del IVA

El artículo 3 del Decreto que establece el Impuesto al Valor Agregado (2018) detalla cuáles son los hechos imponibles de este impuesto, en los siguientes términos:

Artículo 3. Constituyen hechos imponibles a los fines de esta Ley, las siguientes actividades, negocios jurídicos u operaciones:

- 1.- La venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos, así como el retiro o desincorporación de bienes muebles, realizado por los contribuyentes de este impuesto.
- 2.- La importación definitiva de bienes muebles.
- 3.- La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley. También constituye hecho imponible, el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo 4° de esta Ley.
- 4.- La venta de exportación de bienes muebles corporales.
- 5.- La exportación de servicios.

En el artículo 4° *eiusdem* la norma aclara las siguientes definiciones:

1.- Venta: La transmisión de propiedad de bienes muebles realizadas a título oneroso, cualquiera sea la calificación que le otorguen los interesados, así como las ventas con reserva de dominio; las entregas de bienes muebles que conceden derechos análogos a los de un propietario y cualesquiera otras prestaciones a título oneroso en las cuales el mayor valor de la operación consista en la obligación de dar bienes muebles.

La venta constituye la operación más habitual del impuesto, ello conlleva la definición de muebles que el propio precepto señala: “2.- *Bienes muebles: Los que pueden cambiar de lugar, bien por sí mismos o movidos por una fuerza exterior, siempre que fuesen corporales o tangibles, con exclusión de los títulos valores*”. El retiro o desincorporación de bienes muebles, se define en el numeral 3° como:

La salida de bienes muebles del inventario de productos destinados a la venta, efectuada por los contribuyentes ordinarios con destino al uso o consumo propio, de los socios, de los directores o del personal de la empresa o a cualquier otra finalidad distinta, tales como rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales y, en general, por cualquier causa distinta de su disposición normal por medio de la venta o entrega a terceros a título oneroso. También constituirá hecho imponible el retiro o desincorporación de bienes representativos del activo fijo del contribuyente, cuando éstos hubiesen estado gravados al momento de su adquisición. Se consideran retirados o desincorporados y, por lo tanto, gravables, los bienes que falten en los inventarios y cuya salida no puedan ser justificada por el contribuyente, a juicio de la Administración Tributaria.

No obstante, el precepto excluye del hecho imponible el retiro de muebles que

destinados a ser utilizados o consumidos en el objeto, giro o actividad del negocio, a ser trasladados al activo fijo del mismo o a ser incorporados a la construcción o reparación de un inmueble destinado al objeto, giro o actividad de la empresa.

Los servicios también son definidos en el artículo 4° *eiusdem*, cuyo numeral 4 lo define de la siguiente manera:

4.- Servicios: Cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer. También se consideran servicios los contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, incluso cuando el contratista aporte los materiales; los suministros de agua, electricidad, teléfono y aseo; los arrendamientos de bienes muebles, arrendamientos de bienes inmuebles con fines distintos al residencial y cualesquiera otra cesión de uso, a título oneroso, de tales bienes o derechos, los arrendamientos o cesiones de bienes muebles destinados a fondo de comercio situados en el país, así como los arrendamientos o cesiones para el uso de bienes incorpóreos tales como marcas, patentes, derechos de autor, obras artísticas e intelectuales, proyectos científicos y técnicos, estudios, instructivos, programas de informática y demás bienes comprendidos y regulados en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica. Igualmente, califican como servicios las actividades de lotería, distribución de billetes de lotería, bingos, casinos y demás juegos de azar. Asimismo, califican como servicios las actividades realizadas por clubes sociales y deportivos, ya sea a favor de los socios o afiliados que concurren para conformar el club o de terceros.

No califican como servicios las actividades realizadas por los hipódromos, ni las actividades realizadas por las loterías oficiales del Estado.

La importación definitiva de bienes se define en este artículo, en su numeral 5, en los siguientes términos:

5.- Importación definitiva de bienes: La introducción de mercaderías extranjeras destinadas a permanecer definitivamente en el territorio nacional, con el pago, exención o exoneración de los tributos aduaneros, previo el cumplimiento de las formalidades establecidas en la normativa aduanera.

La venta de exportación también se define, pero en el número 6°, de la siguiente manera:

6.- Venta de exportación de bienes muebles corporales: La venta en los términos de esta Ley, en la cual se produzca la salida de los bienes muebles del territorio aduanero nacional, siempre que sea a título definitivo y para su uso o consumo fuera de dicho territorio.

La exportación de servicios se define en el numeral 7, este precepto reza

textualmente:

7.- Exportación de servicios: La prestación de servicios en los términos de esta Ley, cuando los beneficiarios o receptores no tienen domicilio o residencia en el país, siempre que dichos servicios sean exclusivamente utilizados o aprovechados en el extranjero.

Todas estas definiciones son necesarias para comprender los alcances del hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado. El reglamento de esta ley explica otros detalles del hecho imponible, desde el artículo 8 hasta el artículo 37.

3.2.- Alícuotas

En el Impuesto al Valor Agregado la alícuota tributaria general era del 12 % hasta el 31 de agosto de 2018. A partir del 01 de septiembre de 2018 y durante todo el ejercicio fiscal 2019, el alícuota general del IVA se fija en 16%, según el Decreto Presidencial N° 67, de fecha 17 de agosto de 2018, publicado en Gaceta Oficial N° 6.395 extraordinario. Adicionalmente, se encuentra vigente la alícuota adicional del 15 % para la venta de bienes y prestaciones de servicios de consumo suntuario y la alícuota impositiva del 0% aplicable a las ventas de exportación de bienes muebles y a las exportaciones de servicios; como también a la venta de hidrocarburos naturales, reguladas por la Ley Orgánica de Hidrocarburos, a Petróleos de Venezuela, S.A. y a cualquier empresa afiliada a ésta. Por último, se encuentra la alícuota impositiva reducida del 8% aplicable a ciertas importaciones de alimentos para el consumo humano, prestaciones de servicios al poder público nacional y al valor de los boletos nacionales aéreos.

La nueva Ley del Impuesto al Valor Agregado de 2020 establece algunas particularidades sobre las alícuotas del IVA en operaciones realizadas con criptomonedas y divisas.

3.3.- Contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado

El artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1999) desarrolla la condición de contribuyente de este impuesto, de la siguiente manera:

Artículo 1. Los sujetos pasivos adquieren el carácter de contribuyentes del impuesto al valor agregado, debiendo inscribirse en el Registro de Contribuyentes, cuando concurren las circunstancias siguientes:

a.- Realizar las actividades definidas por la Ley como hechos imponibles del impuesto.

Para este efecto, el giro o actividad habitual de una sociedad no se entiende limitado al objeto social expresado en su documento constitutivo, sino que comprende las operaciones que efectivamente realice.

b.- Desarrollar dichas actividades en calidad de:

- 1) Importadores habituales u ocasionales de bienes o mercancías.
- 2) Exportadores. Se entenderá por exportador la persona propietaria de los bienes exportados, que realice la exportación directamente, o por medio de representante legal o apoderado.
- 3) Industriales. Se entenderá por industrial la persona que desarrolla actividades como propietario o responsable en establecimientos, plantas o talleres destinados a la elaboración, transformación, confección de productos o artículos en estado natural, semielaborados o ya elaborados; así como los productores y fabricantes de bienes; los ensambladores que unen o juntan piezas que integran bienes; los envasadores de productos o bienes para conservarlos o transportarlos; y otros que realicen actividades de transformación de bienes.
- 4) Comerciantes.
- 5) Prestadores habituales de servicios independientes.
- 6) Empresas de arrendamiento financiero y los bancos universales regidos por la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras (...).
- 7) Los Almacenes Generales de Depósito, pero solamente por la prestación del servicio de almacenamiento, excluidos los títulos valores emitidos con la garantía de los bienes objeto del depósito (...).

3.4.- Los responsables en el Impuesto al Valor Agregado

La definición de *responsables*, también la encontramos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2018) y en su Reglamento (1999). La Ley del IVA (2018), señala en el artículo 9 su definición

Son responsables del pago del impuesto, las siguientes personas:

1.-El adquirente de bienes muebles y el receptor de servicios, cuando el vendedor o el prestador del servicio no tengan domicilio en el país. 2.- El adquirente de bienes muebles exentos o exonerados, cuando el beneficio esté condicionado por la específica destinación que se le debe dar a los bienes y posteriormente, éstos sean utilizados para un fin distinto. En este supuesto, el adquirente de los bienes deberá proceder a declarar y enterar el impuesto sin deducciones, en el mismo período tributario en que se materializa el cambio de destino del bien, sin perjuicio de las sanciones que resulten aplicables por la obtención o aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, de conformidad con lo previsto en el Código Orgánico Tributario.(...).

www.bdigital.ula.ve

Es importante destacar lo indicado en artículo 10 *eiusdem*:

Los comisionistas, agentes, apoderados y demás sujetos a que se refiere el encabezamiento de este artículo, serán responsables solidarios del pago del impuesto en caso que el representado o mandante no lo haya hecho oportunamente, teniendo acción para repetir lo pagado.

Los prestadores de servicio por cuenta de terceros son ejemplo de los sujetos pasivos responsables. Ellos tienen el deber de emitirla factura de los terceros y de pagar el impuesto al valor agregado del representado o mandante cuando éste no lo realice.

En cuanto a los agentes de retención como responsable directo, el artículo 11 *eiusdem*, explica la potestad que tiene la administración tributaria sobre este aspecto:

La Administración Tributaria podrá designar como responsables del pago del impuesto, en calidad de agentes de retención, a quienes por sus

funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.(...)

Los contribuyentes ordinarios podrán recuperar ante la Administración Tributaria, los excedentes de retenciones que correspondan, en los términos y condiciones que establezca la respectiva providencia. Si la decisión administrativa resulta favorable, la Administración Tributaria autorizará la compensación o cesión de los excedentes. La compensación procederá contra cualquier tributo nacional, incluso contra la cuota tributaria determinada conforme a lo establecido en esta Ley.

Los agentes de percepción como sujeto pasivo responsable directo los regula el artículo 12 *eiusdem*:

La Administración Tributaria también podrá designar como responsables del pago del Impuesto que deba devengarse en las ventas posteriores, en calidad de agentes de percepción, a los contribuyentes ordinarios del impuesto que se mencionan a continuación:

1.- Los industriales y comerciantes, cuando realicen ventas al mayor de bienes muebles gravados y el adquirente de los mismos no acredite ante aquéllos su condición de contribuyente ordinario de este impuesto. En estos casos, se entenderá como venta al mayor aquella en la que los bienes son adquiridos para su ulterior reventa, lo cual, en caso de dudas será determinado por el industrial o comerciante en función de parámetros tales como la cantidad de bienes objeto de la operación o la frecuencia con que son adquiridos por la misma persona.

2.- Los prestadores de servicios gravados de suministro de electricidad, telecomunicaciones, suministro de agua, aseo urbano y suministro de gas, siempre que el receptor de tales servicios no acredite ante aquéllos su condición de contribuyente ordinario de este impuesto.

A los fines de la responsabilidad prevista en este artículo, se entenderá que el impuesto que debe devengarse en las ventas posteriores, equivale al cincuenta por ciento (50%) de los débitos fiscales que se generen para el responsable, por la operación queda origen a la percepción.

Los responsables deberán declarar y enterar sin deducciones el impuesto percibido, dentro del plazo que señale la Administración Tributaria. Dicho impuesto constituirá un crédito fiscal para quien no acreditó su condición de contribuyente ordinario, una vez que se registre como tal y presente su primera declaración.

En ningún caso procederá la percepción del impuesto a que se contrae este artículo, cuando el adquirente de los bienes muebles o el receptor de los servicios, según sea el caso, realicen exclusivamente operaciones no

sujetas, exentas o exoneradas. Tampoco procederá la percepción cuando los mayoristas realicen ventas al detal o a consumidores finales, ni cuando los servicios a que se refiere el numeral 2 de este artículo, sean de carácter residencial (...).

Las fábricas de bebidas alcohólicas son un ejemplo de agente de percepción. Ellos perciben el impuesto en el momento de la venta de la producción al mayorista, y la enteran directamente a la administración tributaria.

Así mismo, en artículo 3 del Reglamento del IVA (1999), señala algunas definiciones sobre el responsable directo:

Artículo 3. Los compradores o receptores que adquieran bienes o servicios en el país de personas no domiciliadas o de no residentes, aunque estas últimas se encuentren transitoriamente en el país, estarán obligados, en carácter de responsables, a declarar y pagar el impuesto por las operaciones que realicen en tales condiciones. Para este efecto, dichos responsables deberán emitir facturas propias a los vendedores y prestadores de servicios, no domiciliados, por las operaciones de que se trate.

La responsabilidad del comprador o receptor de los bienes o servicios subsistirá en todo caso, con independencia de la condición de contribuyente del vendedor del bien o del prestador de servicio no domiciliado o no residente en el país.

En todo caso debe constar en las facturas separadamente del precio o remuneración, el impuesto que se haya generado como débito fiscal en la operación, el cual deberá ser recargado o trasladado a los propios compradores y receptores de servicios, que sean contribuyentes del impuesto, para quienes constituirá un crédito fiscal.

En las facturas deberá expresarse que se emiten en virtud del 'artículo 9 de la Ley' y hacer referencia en ellas, de las que hubieren recibido de parte de sus vendedores o prestadores de servicios no domiciliados. Estas deben registrarse en los Libros de Compras y de Ventas, en cuentas independientes de las otras facturas de venta y prestaciones de servicios propias que emitan como contribuyentes. El monto del impuesto que conste en la factura emitida conforme a lo previsto en este artículo, no constituirá débito fiscal para el comprador del bien o receptor del servicio prestado por la persona no residente o no domiciliada. Dicho impuesto deberá ser declarado por cuenta de terceros y enterado sin deducciones en el período de imposición correspondiente. Los responsables del impuesto deberán incluir los créditos fiscales facturados en sus declaraciones correspondientes al período de imposición en que ocurrió el hecho imponible.

En todo caso, el régimen de responsabilidad previsto en este artículo será aplicable a los receptores de servicios provenientes del exterior, haya o no lugar a trámite aduanero.

Los responsables directos tal como lo señala el artículo 5 *eiusdem*, son los agentes de retención y de percepción y pueden ser designados por la Administración tributaria.

3.5.- Clasificación de los contribuyentes de acuerdo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado

La Ley del IVA (2018) categoriza a los contribuyentes de la siguiente forma y la cual se mantiene en la nueva ley de 2020:

3.5.1.- Contribuyente ordinario

En el artículo 5º *eiusdem*, indica textualmente:

Contribuyentes ordinarios. Son contribuyentes ordinarios de este impuesto, los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios, y, en general, toda persona natural o jurídica que, como parte de su giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones, que constituyen hechos imponibles de conformidad con el artículo 3º de esta Ley. En todo caso, el giro, objeto u ocupación a que se refiere el encabezamiento de este artículo, comprende las operaciones y actividades que efectivamente realicen dichas personas.

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

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

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

El artículo 10 de la ley del IVA, contempla lo siguiente:

Los comisionistas, agentes, apoderados, factores mercantiles, mandatarios, consignatarios, subastadores y cualesquiera otros que vendan bienes muebles o presten servicios por cuenta de terceros, son contribuyentes ordinarios del impuesto por el monto de su comisión o remuneración.

Los terceros representados o mandantes son, por su parte, contribuyentes ordinarios obligados al pago del impuesto por el monto de la venta o de la prestación de servicios, excluida la comisión o remuneración, debiendo proceder a incluir los débitos fiscales respectivos en la declaración correspondiente al período de imposición donde ocurrió o se perfeccionó el hecho imponible.

En la facturación de los comisionistas debe estar expreso este artículo 10, para fines informativos; así como la identificación fiscal de los terceros representados o mandantes como también los denomina la norma.

3.5.2.- Contribuyente ocasional

En el artículo 6 *eiusdem*, se indica lo siguiente:

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

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

El artículo 7 *eiusdem*, complementa especificando lo siguiente:

Son contribuyentes ordinarios u ocasionales las empresas públicas

constituidas bajo la figura jurídica de sociedades mercantiles, los institutos autónomos y los demás entes descentralizados y desconcentrados de la República, de los estados y de los municipios, así como de las entidades que aquéllos pudieren crear, cuando realicen los hechos imponibles contemplados en esta Ley, aún en los casos en que otras leyes u ordenanzas los hayan declarado no sujetos a sus disposiciones o beneficiados con la exención o exoneración del pago de cualquier tributo.

3.5.3.- Contribuyente formal

El artículo 8 *eiusdem*, explica la definición de contribuyentes formales:

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

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

Es oportuno señalar que la exención la otorga la ley y la exoneración el poder ejecutivo cuanto la ley lo permita.

En cuanto a la clasificación de los contribuyentes, el Reglamento del IVA (1999) no los desarrolla.

3.6.- Período fiscal o período de imposición

El período fiscal o como también se le llama período de imposición, lo establece el artículo 32 *eiusdem*, de la Ley del IVA. Este precepto señala textualmente: “*El impuesto causado a favor de la República, en los términos de esta*

Ley, será determinado por períodos de imposición de un mes calendario”

En general, el intervalo de tiempo tomado como base para hacer el registro de datos, créditos, débitos y retenciones es de un mes calendario.

3.7.- Deberes formales de los sujetos pasivos según la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Los deberes formales obligatorios para el cumplimiento del impuesto al valor agregado, se encuentran señalados en los siguientes artículos de la ley y están directamente relacionados con los deberes formales contenidos en el artículo 155 del Código Orgánico Tributario de 2014 y que se reiteran en el nuevo Código de 2020:

3.7.1.- Declaración y pago del impuesto

La ley del IVA es muy clara, en cuanto a citar los deberes formales y materiales de este impuesto. A continuación:

Artículo 47. Los contribuyentes y, en su caso, los responsables según esta ley, están obligados a declarar y pagar el impuesto correspondiente en el lugar, la fecha y la forma y condición que establezca el Reglamento.

La Administración Tributaria dictará las normas que le permitan asegurar el cumplimiento de la presentación de la declaración a que se contrae este artículo por parte de los sujetos pasivos, y en especial la obligación de los adquirentes de bienes o receptores de servicios, así como de entes del sector público, de exigir al sujeto pasivo las declaraciones de períodos anteriores para tramitar el pago correspondiente.

En cuanto al pago de las obligaciones tributarias del IVA, complementa la ley con lo siguiente:

Artículo 48. El impuesto que debe pagarse por las importaciones definitivas de bienes muebles será determinado y pagado por el

contribuyente en el momento en que haya nacido la obligación tributaria y se cancelará en una oficina receptora de fondos nacionales o en las instituciones financieras o bancarias que señale el Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de finanzas.

El impuesto originado por las prestaciones consistentes en servicios provenientes del exterior, será determinado y pagado por el contribuyente adquirente una vez que ocurra o nazca el correspondiente hecho imponible.

La constancia de pago del impuesto constituirá el comprobante del crédito fiscal respectivo para los contribuyentes ordinarios.

El pago de este impuesto en las aduanas se adaptará a las modalidades previstas en la Ley Orgánica de Aduanas.

Así mismo, La Ley del IVA, indica qué sucede cuando el contribuyente no declara ni paga el impuesto establecido:

Artículo 49. Cuando los sujetos pasivos no hubieren declarado y pagado el impuesto establecido en esta Ley, o en cualquier otro supuesto establecido en el Código Orgánico Tributario, la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio. Si de conformidad con dicho Código fuere procedente la determinación sobre base presuntiva, la Administración Tributaria podrá determinar la base imponible de aquél, estimando que el monto de las ventas y prestaciones de servicios de un período tributario no puede ser inferior al monto de las compras efectuadas en el último período tributario más la cantidad representativa del porcentaje de utilidades normales brutas en las ventas y prestaciones de servicios realizadas por negocios similares, según los antecedentes que para tal fin disponga la Administración.

Con relación a los ajustes en los créditos fiscales o débitos fiscales del mes, se deben inscribir en el libro de ventas o en el libro de compras, según corresponda, bien detallado, en el mes que se detecte el mismo. Estos ajustes podrían resultar de errores en la transcripción de las cantidades o por notas de débito y de crédito que fueron emitidas y no asumidas inmediatamente. En cuanto a la declaración sustitutiva, sólo se puede hacer si los ajustes asumidos en un periodo fiscal, da como resultado impuesto a pagar. A continuación, la cita del artículo que reseña tal indicación:

Artículo 50. Los ajustes que se causen por créditos fiscales deducidos por el contribuyente en montos menores o mayores a los debidos, así como los que se originen por débitos fiscales declarados en montos menores o mayores a los procedentes, siempre que éstos no generen diferencia de impuesto a pagar, se deberán registrar en los libros correspondientes por separado y hasta su concurrencia, en el período de imposición en que se detecten, y se reflejarán en la declaración de dicho período.

Sólo se presentará declaración sustitutiva de los períodos objeto de ajustes, cuando éstos originen una diferencia de impuesto a pagar, tomando en cuenta el pago realizado en declaración sustituida, si fuere el caso, y sin perjuicio de los intereses y sanciones correspondientes.

En el Reglamento de la Ley del IVA (1999) desde el artículo 59 hasta el artículo 61 señalan otros aspectos relacionados con la declaración y pago del impuesto.

3.7.2.- Registro de contribuyentes

El deber de inscribirse en el registro de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA) está mencionado en el artículo 51 *eiusdem* de la Ley del IVA (2018):

Artículo 51. La Administración Tributaria llevará un registro actualizado de contribuyentes y responsables del impuesto conforme a los sistemas y métodos que estime adecuados. A tal efecto, establecerá el lugar de registro y las formalidades, condiciones, requisitos e informaciones que deben cumplir y suministrar los contribuyentes ordinarios y responsables del impuesto, quienes estarán obligados a inscribirse en dicho registro, dentro del plazo que al efecto se señale.

Los contribuyentes que posean más de un establecimiento en que realicen operaciones gravadas, deberán individualizar en su inscripción cada uno de sus establecimientos y precisar la oficina sede o matriz donde debe centralizarse el cumplimiento de las obligaciones derivadas de esta Ley y sus Reglamentos.

En aquellos casos en donde el contribuyente incumpla con los requisitos y condiciones antes señalados, la Administración Tributaria procederá de oficio a su inscripción, imponiéndole la sanción pertinente.

Los contribuyentes inscritos en el registro no podrán desincorporarse, a menos que cesen en el ejercicio de sus actividades o pasen a realizar exclusivamente actividades no sujetas, exentas o exoneradas, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 52 de esta Ley.

Por su parte el artículo 52 *eiusdem*, dispone:

Artículo 52. La Administración Tributaria llevará un registro donde deberán inscribirse los sujetos mencionados en el artículo 8° de esta Ley.

En caso de incumplimiento del deber formal previsto en el presente artículo, se aplicará lo dispuesto en el segundo aparte del artículo 51 de esta Ley.

Así mismo, en los artículos 79, 80 y 81 del Reglamento del IVA (1999) se describe aspectos relacionados con este deber formal.

3.7.3.- Notificar a la Administración tributaria sobre los cambios de los datos básicos y el cese de sus actividades

El deber de “*Los contribuyentes deberán comunicar a la Administración Tributaria, dentro del plazo y en los medios y condiciones que ésta establezca, todo cambio operado en los datos básicos proporcionados al registro y, en especial, el referente al cese de sus actividades*” es establecido en el artículo 53 de la Ley IVA.

3.7.4.- Deber de emitir factura

Las formalidades sobre la factura se encuentran en los artículos 54, 55 y 57 de la Ley del IVA (2018). A continuación:

3.7.4.1.- Obligatoriedad de emitir la factura

La Ley del IVA (2018) señala en el artículo 54 el carácter de obligatoriedad que tiene la emisión de la factura:

Artículo 54. Los contribuyentes a que se refiere el artículo 5 de esta Ley, están obligados a emitir facturas por sus ventas, por la prestación de servicios y por las demás operaciones gravadas. En ellas deberá indicarse en partida separada el impuesto que autoriza esta Ley.

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

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

La Administración Tributaria podrá sustituir la utilización de las facturas en los términos previstos en esta ley, por el uso de sistemas, máquinas o equipos que garanticen la inviolabilidad de los registros fiscales, así como establecer las características, requisitos y especificaciones que los mismos deberán cumplir.

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

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

Como se observa la norma exige la emisión de un comprobante con características específicas, hasta para aquellos contribuyentes que realicen actividad económica no sujeta o exenta.

3.7.4.2.- Momento para emisión de la factura

La factura se debe emitir en los siguientes momentos, según lo indica artículo 55*iusdem*:

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

1.- En los casos de ventas de bienes muebles corporales, en el mismo

momento cuando se efectúe la entrega de los bienes muebles.

2.- En la prestación de servicios, a más tardar dentro del período tributario en que el contribuyente perciba la remuneración o contraprestación, cuando le sea abonada en cuenta o se ponga ésta a su disposición.

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

3.7.4.3.- Requisitos mínimos que debe poseer una factura

En principio desde su elaboración, la ley del IVA estableció ciertos requisitos formales que deben poseer la factura. A continuación:

Artículo 57. La Administración Tributaria dictará las normas que establezcan los requisitos, formalidades y especificaciones que deben cumplir las facturas y demás documentos que se generen conforme a lo previsto en esta Ley. Las disposiciones que dicte la Administración Tributaria, deberán establecer la obligatoriedad de la facturación electrónica, permitiendo la emisión de documentos por medios no electrónicos, únicamente cuando existan limitaciones tecnológicas.

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

- 1.- Numeración consecutiva y única de la factura o documento de que se trate.
- 2.- Número de Control consecutivo y único, cuando se trate de documentos elaborados por imprentas autorizadas, que se inicie con la frase “N° de Control...”.
- 3.-Nombre completo y domicilio fiscal del emisor, si se trata de una persona natural; o denominación o razón social y domicilio fiscal, si el emisor es una persona jurídica, comunidad, sociedad de hecho o irregular, consorcio u otro ente jurídico o económico.
- 4.- Número de inscripción del emisor en el Registro Único de Información Fiscal (RIF).
- 5.- Nombre completo del adquirente del bien o receptor del servicio y número de inscripción en el Registro Único de Información Fiscal (RIF).

6.- Especificación del monto del impuesto según la alícuota aplicable, en forma separada del precio o remuneración de la operación.

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

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

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

Parágrafo Segundo: En los casos de ventas de bienes muebles o prestaciones de servicios cuyo pago por parte del adquirente sea efectuado mediante cheque, éste deberá emitirlo a nombre del contribuyente, según el nombre o razón social reflejada en el comprobante del Registro Único de Información Fiscal (RIF) del contribuyente. A los efectos de esta norma, los contribuyentes están obligados a exhibir en un lugar visible del establecimiento la copia del comprobante de inscripción del Registro Único de Información Fiscal (RIF).

3.7.4.4.- Emisión de nuevas facturas, y las notas de crédito o debito

Para los casos de devoluciones, anulación de la venta o diferencias en las unidades de mercancía o servicios entregados, luego de haberse impreso la factura, se

procede según el artículo 58 *eiusdem*:

Artículo 58. Cuando con posterioridad a la facturación se produjeren devoluciones de bienes muebles, envases, depósitos, o se dejen sin efecto operaciones efectuadas, los contribuyentes vendedores y prestadores de servicios deberán expedir nuevas facturas o emitir notas de crédito o débito modificadoras de las facturas originalmente emitidas. Los contribuyentes quedan obligados a conservar en todo caso, a disposición de las autoridades fiscales, las facturas sustituidas. Las referidas notas deberán cumplir con los mismos requisitos y formalidades de las facturas establecidas en esta Ley y sus disposiciones reglamentarias.

3.7.4.4.- Emisión por duplicado de la factura

El Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1999), en su artículo 62, establece la emisión por duplicado de la factura:

Artículo 62. Las facturas deberán emitirse por duplicado. El original deberá ser entregado al adquirente del bien o al receptor del servicio y el duplicado quedará en poder del vendedor del bien o del prestador del servicio. Tales documentos deberán indicar el destinatario. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 56 de este Reglamento, el único ejemplar de la factura que da derecho al crédito fiscal es el original, debiendo indicarse expresamente en el duplicado que éste no da derecho a tal crédito, por ser aplicable una sola vez por el adquirente y comprobarse mediante el original de la factura.

3.7.4.5.- Resoluciones regulatorias de especificaciones técnicas en la impresión y emisión de facturas:

El artículo. 63 del Reglamento establece:

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

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

3.7.4.6.- Simplificación de requisitos de la factura

En el mismo Reglamento del IVA, se indica:

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

3.7.4.7.- Comprobantes generados por máquinas fiscales

El Reglamento hace referencia a la formalidad de los comprobantes emitidos por maquinas fiscales. En la ley del IVA no señala nada al respecto. Seguidamente el artículo 65 *eiusdem* en adelante:

Artículo 65. El Ministerio de Hacienda, mediante Resolución, podrá sustituir la utilización de las facturas por el uso de sistemas, máquinas o equipos que garanticen la inviolabilidad de los registros fiscales, estableciendo para ello las normas, requisitos, formalidades y especificaciones técnicas que deberán cumplir tanto los dispositivos antes mencionados como, los contribuyentes usuarios.

Parágrafo Único: Igualmente, el Ministerio de Hacienda en dicha Resolución establecerá los requisitos, formalidades y especificaciones técnicas que deberán cumplir los fabricantes, importadores y distribuidores de los sistemas, máquinas o equipos a que hace referencia el presente artículo, a los fines de obtener la autorización para vender los modelos de los dispositivos autorizados.

3.7.4.8.- Cumplimiento de requisitos para el uso de máquinas fiscales

Artículo 66. Los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado podrán optar por el uso de máquinas fiscales para la emisión de comprobantes relacionados con las operaciones de ventas o prestaciones de servicio, cumpliendo con los requisitos, formalidades y especificaciones técnicas que al efecto se establezcan.

Parágrafo Único: La Administración Tributaria podrá autorizar como documento equivalente a factura, los comprobantes generados por sistemas, equipos o máquinas fiscales, siempre y cuando reflejen la identificación del adquirente y la descripción de los bienes o servicios vendidos.

Para los comprobantes emitidos por maquina fiscal existen requisitos formales. Estos términos han ido cambiando a medida que se publicaron providencias administrativas sobre facturación.

3.7.4.9.- Otros medios de comprobación de las operaciones

La Administración tributaria tiene la potestad de autorizar el uso de otros medios de emitir el soporte físico de la venta o del servicio. Los siguientes artículos lo señalan:

Artículo 67. La Administración Tributaria podrá autorizar la sustitución de la emisión de comprobantes de ventas y servicios por el uso de máquinas automáticas accionadas mediante monedas, fichas especiales u otros medios; tales como las máquinas expendedoras de bebidas y de otros productos, con contador automático, siempre que cumplan con los requisitos, formalidades y especificaciones técnicas que al efecto se establezcan.

Artículo 68. La Administración Tributaria, a solicitud de los contribuyentes, podrá autorizar la emisión de documentos equivalentes así como establecer otros tipos de control de las ventas de bienes y prestaciones de servicios, que resguarden el interés fiscal; cuando por el gran número de operaciones o la modalidad de comercialización de algunos productos o prestaciones de ciertos servicios, la emisión de facturas o comprobantes para cada operación pueda entorpecer el

desarrollo eficiente de una actividad económica.

3.7.4.10.- Facturación para comercio electrónico

Según el artículo 69 del reglamento del IVA: “*La Administración Tributaria podrá establecer mediante Providencia, mecanismos especiales de facturación para las operaciones de comercio electrónico gravadas por este impuesto*”.

El Reglamento de esta norma, también amplía los detalles de la emisión de documentos, como evidencia de la transacción realizada. Desde el artículo 62 *eiusdem* hasta el 69 describe aspectos puntuales de este tema y deja claro la potestad de la Administración Tributaria de establecer mediante providencia, mecanismos especiales de facturación para las operaciones desarrolladas a través del comercio electrónico; es decir deja abierta la posibilidad de colocar en marcha la facturación electrónica.

El sistema vigente de facturación, es el establecido en la Providencia 0071, es la que establece todos los términos formales de las facturas, las notas de débito y notas de crédito y otros documentos, según el hecho imponible que desarrolle la entidad.

3.7.5.- Llevar los libros, registros y archivos adicionales

Sobre este deber formal, la ley del Impuesto al Valor Agregado, indica:

Artículo 56. Los contribuyentes deberán llevar los libros, registros y archivos adicionales que sean necesarios y abrir las cuentas especiales del caso para el control del cumplimiento de las disposiciones de esta Ley y de sus normas reglamentarias.

Los contribuyentes deberán conservar en forma ordenada, mientras no esté prescrita la obligación, tanto los libros, facturas y demás documentos contables, como los medios magnéticos, discos, cintas y similares u otros elementos, que se hayan utilizado para efectuarlos asientos y registros correspondientes.

En especial, los contribuyentes deberán registrar contablemente todas sus operaciones, incluyendo las que no fueren gravables con el impuesto

establecido en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, así como las nuevas facturas o documentos equivalentes y las notas de crédito y débito que emitan o reciban, en los casos a que se contrae el artículo 58 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

Las operaciones se deberán registrarse en el mes calendario en que se consideren perfeccionadas, en tanto que las notas de débitos y créditos se registrarán, según el caso, en el mes calendario en que se emitan o reciban los documentos que las motivan.

Los contribuyentes deberán abrir cuentas especiales para registrar los impuestos o débitos fiscales generados y cargados en las operaciones y trasladados en las facturas, así como los consignados en las facturas recibidas de los vendedores y prestadores de servicio que sean susceptibles de ser imputados como créditos fiscales.

Los importadores deberán, igualmente, abrir cuentas especiales para registrar los impuestos pagados por sus importaciones y los impuestos cargados en sus ventas.

Parágrafo Único: La Administración Tributaria establecerá, mediante normas de carácter general, los requisitos, medios, formalidades y especificaciones, que deben cumplirse para llevar los libros, registros, archivos y cuentas previstos en este artículo, así como los sistemas administrativos y contables que se usen a tal efecto.

La Administración Tributaria podrá igualmente establecer, mediante normas de carácter general, los términos y condiciones para la realización de los asientos contables y demás anotaciones producidas a través de procedimientos mecánicos o electrónicos.

En esta última disposición deja claro la admisión de medios diferentes a los manuales, para el desarrollo de la contabilidad. El Reglamento de la Ley del IVA (1999) en sus artículos 70 al artículo 74, presenta también normas generales sobre la obligación de llevar un Libro de Compras y otro de Ventas, adicionales a los libros exigidos por el Código de Comercio (1955).

En el artículo 75 del Reglamento del IVA enumera los datos que deben registrar los contribuyentes en el Libro de Compras, de forma cronológica y sin atrasos. Adicionalmente, en los artículos 76, 77 y 78 *eiusdem* describe los datos informativos que deben contener el Libro de Ventas.

4.- Providencias sobre facturación

Es a partir de la Ley de Impuesto al Valor Agregado en su artículo 54, donde establece la obligatoriedad de emitir facturas para el control fiscal, es por ello que la Administración Tributaria nacional (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT) ha promulgado las siguientes normativas relacionadas con la formalidad de la facturación, desde su creación como organismo controlador y sobre quien recae la potestad tributaria:

1.- Resolución 320 “*Disposiciones relacionadas con la Impresión y emisión de facturas y otros documentos*”; publicada en Gaceta Oficial 36.859, de fecha 29 de diciembre de 1999, la misma fue derogada por Resolución 1.991, publicada en Gaceta Oficial 38.863 de fecha 01 de febrero de 2008.

2.- Providencia 0421 “*Normas generales de emisión y elaboración de facturas y otros documentos*”; publicada en Gaceta Oficial 38.548 de fecha 23/10/2006. Esta providencia nunca entró en vigencia, fue derogada en la Resolución 1.891, publicada en Gaceta Oficial 38.659 de fecha 09 de abril de 2007.

3.- Providencia 0591 “*Normas generales de emisión de facturas y otros documentos*”; publicada en Gaceta Oficial 38.759 de fecha 31 de agosto de 2007. Reimpresa por error material en Gaceta Oficial 38.776 de fecha 25 de septiembre de 2007.

4.- Providencia 0592 “*Normas relativas a Imprentas y Maquinas Fiscales para la elaboración de facturas y otros documentos*”, fue publicada originalmente y reimpresa por error material en las mismas gacetas oficiales señaladas en la Providencia 0591.

5.- Providencia Administrativa 0257 “*Normas generales de emisión de facturas y otros documentos*”; publicada en Gaceta Oficial 38.997, de fecha 19 de agosto de 2008. Esta Providencia entró en vigencia el 01 de septiembre de 2008 y deroga la providencia 0591.

6.- Providencia Administrativa 00071 “*Normas generales de emisión de facturas y otros documentos*”; publicada en Gaceta Oficial 39.795 de fecha 08 de noviembre de 2011. Esta providencia derogó la anterior, número 0257. Esta es la norma vigente en relación con los requisitos formales para la emisión de la factura,

notas de débito, notas de crédito, los usuarios de las máquinas fiscales y otros documentos relacionados.

5.- Reforma tributaria 2018

La “Asamblea Nacional Constituyente” decretó en agosto 2018, lo siguiente:

1.- Decreto N° 67 en el marco del estado de excepción y de emergencia económica, mediante el cual se establece que la alícuota general, a aplicarse en el ejercicio fiscal restante del 2018 y todo el ejercicio fiscal 2019, se fija en dieciséis por ciento (16%), vigente a partir del 01 de septiembre de 2018 publicada en la Gaceta Oficial N° 6.395 extraordinario, publicada el 17 de agosto de 2018.

2.- Anticipo del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto sobre la renta para los sujetos pasivos calificados como *especiales*. Publicado en la Gaceta Oficial N° 6.396 extraordinario del 21 de agosto de 2018. En esta reforma se establece anticipos semanales del Impuesto sobre la renta y del Impuesto al valor agregado para los *Contribuyentes Especiales*.

El anticipo del Impuesto sobre la renta puede ser del 2% para entidades financieras y hasta el 1% del ingreso o base imponible fijada en el IVA, para el resto de las entidades económicas. Anteriormente, sólo existía la declaración estimada anual del ISLR. Estos anticipos pueden ser pagados en un solo monto o en cinco (5) pagos iguales diarios. En general, la práctica de declaración del IVA pasó de ser mensual a ser una declaración semanal. La vigencia de estas imposiciones es desde el 01 de septiembre 2018 hasta su derogatoria parcial o total por el Ejecutivo Nacional. En cuanto a los anticipos de IVA, se asumió esta denominación a las declaraciones de los débitos y créditos semanales y el impuesto a pagar en caso que así fuese. Este impuesto pagado semanal, fue asumido como anticipo en las declaraciones sucesivas, hasta complementar el mes.

3.-Se modificó la Ley del Impuesto al Valor Agregado conforme Gaceta Oficial N° 6.396 extraordinario, publicada el 21 de agosto de 2018. Se modifica las exenciones contenidas en los artículos 18 y 19. En el artículo 18 se elimina la

exención de la venta de combustibles derivados de hidrocarburos, los aditivos destinados al mejoramiento de la calidad de la gasolina (etanol, metanol) y sus derivados. En el artículo 19 se establece la exención del transporte de mercancías en general, se eliminó la particularidad que sostenía. Igualmente, se modifica el artículo 61 relativo a los bienes y servicios suntuarios. La valoración de los bienes y servicios suntuarios sólo acepta la medida en dólares, eliminando la medición en Unidades Tributarias. La alícuota adicional impositiva de 115% se mantiene. Su cambio sigue sujeto a la potestad del Ejecutivo Nacional. Estos cambios tienen vigencia a partir del 01 de septiembre de 2018 (Art.70). 4.- Se modifica el Calendario para declaración y pago de IVA, retenciones de IVA y anticipo de ISLR, de los contribuyentes especiales. Específicamente, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas a partir de los meses de septiembre a diciembre del año 2018. Anteriormente el calendario estaba establecido en los literales a, b y d del artículo 1° de la Providencia Administrativa SNAT/2017/0053, de fecha 19/10/2017, Calendario de Sujetos Pasivos Especiales para las obligaciones que deben cumplirse para el año 2018, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 41.288, de fecha 28/11/2017. (Art.1). Ese calendario presentaba fechas de declaración y pago quincenales (retenciones de IVA) y mensuales (declaración del IVA y retenciones de ISLR). El calendario vigente presenta periodos de declaración y pago semanal. Esta modificación, se encuentra en la Providencia N° 128, tiene fecha de vigencia a partir del 01 de septiembre de 2018. Publicada en Gaceta Oficial N° 41.468 del 27 de agosto de 2018.

5.- Se emite la Providencia N° 0141, de fecha 16 de octubre de 2018, publicada en Gaceta Oficial N° 41.518 el 06 de noviembre de 2018. Se establece modificación en las Normas relacionadas con las imprentas y Máquinas Fiscales para la elaboración de facturas y otros documentos. Entre los cambios significativos se encuentran las nuevas especificaciones que deben poseer las maquinas fiscales: memoria de auditoría obligatoria, con capacidad para almacenar 200.000 copias de los documentos generados por la maquina fiscal (antes 76.650) y un dispositivo de captura y transmisión de datos. El lapso de tiempo que tienen sus usuarios

susceptibles de ser adaptados es de 120 días. Los que posean máquinas fiscales no susceptibles a la adaptación deben ser sustituidas antes del 31 de diciembre del 2018 (55 días), quedando en desuso o fuera del orden jurídico después de esa fecha. Así mismo, menciona los deberes de los usuarios de las máquinas fiscales y se exige control sobre los desarrolladores de software para máquinas fiscales, mediante un registro ante el fabricante o representante de las máquinas fiscales. Esta Providencia deroga la Providencia Administrativa N° 0592, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N°38.776, de fecha 25 de septiembre de 2007, que estableció igualmente, las Normas relativas a Imprentas y Máquinas Fiscales para la emisión de facturas y otros documentos.

6.- El 5 de diciembre del 2018, el gerente de fiscalización de la administración tributaria (SENIAT), emitió un memorándum identificado con el N°. 012824, donde se aclara que los proveedores de máquinas fiscales tienen sesenta (60) días continuos; es decir, hasta el 06/02/2019 *“para presentar las máquinas fiscales adaptadas a la nueva tecnología y someterlo al proceso de homologación”* ante la Gerencia de Fiscalización. Así mismo, el escrito señalado, puntualiza que los contribuyentes que necesiten adaptar o comprar nuevos equipos con los requerimientos indicados en la providencia 0141, tiene hasta el 06 de mayo de 2019 como plazo máximo para su cumplimiento.

6.- Reforma tributaria 2020

El 29 de enero de 2020 en Gaceta Oficial N° 6.507 extraordinario, se publica la reforma al Código Orgánico Tributario, llevada a cabo por la Asamblea Nacional Constituyente. En esta reforma destaca la modificación del parámetro a utilizar por la Administración Tributaria nacional cuando se trata de imponer multas y se pasa de la Unidad Tributaria a la *“moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela”*. La moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela pasa a ser el eje de las multas previstas, ya que ahora aparece donde antes

aparecía Unidad Tributaria. Es decir, las multas en Unidades Tributaria desaparecen.

El artículo 91 dispone:

Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, se utilizará el valor del tipo de cambio que estuviere vigente para el momento del pago.

Y el artículo 92 del nuevo Código se refiere a esta unidad de valor al momento del pago, en los siguientes términos:

Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente al tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela que correspondan al momento de la comisión del ilícito y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.

No obstante, el propio Código hace una salvedad muy importante en la Disposición Transitorias, específicamente el artículo 343 establece: *“Para las infracciones cometidas antes de la entrada en vigencia de este Código, se aplicarán las normas previstas en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario de 2014”*.

En esta misma Gaceta también se publica una nueva reforma a la Ley del IVA, realizada por la Asamblea Nacional Constituyente, la cual modificó el artículo 16 relativo a la no sujeción al tributo, el artículo 18 que regula las exenciones, el artículo 27 sobre las alícuotas, se incorporó un nuevo artículo que aparece con el número 62 que regula los supuestos en que Ejecutivo Nacional puede establecer las alícuotas *“a los bienes y prestaciones de servicios pagados en moneda extranjera, criptomoneda o criptoactivo distinto a los emitidos y respaldados por la República Bolivariana de Venezuela”*; el artículo 62 (que ahora pasa a ser el número 63) sobre la alícuota general.

También se modificó el artículo 68 (que ahora pasa a ser el 69) sobre las

facturas de los bienes indicados en los términos del artículo 62, se incorporó el artículo 71 sobre la entrada en vigencia de las alícuotas de bienes y servicios pagados en los términos del artículo 62 y que lo fue el 29 de febrero de 2020. Se modificó el artículo 70 (que ahora pasa a ser el 72) sobre la entrada en vigencia de la reforma, que se producirá el 29 de marzo de 2020. Dados los cambios producidos se ordena imprimir en un solo texto el Decreto con rango, valor y fuerza de Ley del IVA, con la reforma realizada, en el texto único que sustituya el anterior.

7.- Contribuyentes especiales

Como se ha señalado anteriormente, el SENIAT es el único ente con autoridad para designar como Contribuyente especial, a una persona natural o jurídica, y mantener el control fiscal sobre los mismos. Para cumplir su función ha creado los siguientes ordenamientos:

1.-Inicialmente se publicó el Decreto N°863 del año 1995. (Gaceta Oficial N° 35.816 del 13 de octubre de 1995). Este decreto consta de siete (7) artículos y comprende la obligación por escrito de la asignación por parte de la Administración tributaria hacia el Contribuyente Especial y algunas condiciones que deben cumplir los contribuyentes especiales para la declaración y pago de sus obligaciones tributarias. Para este momento se exigió que las declaraciones fuesen presentadas ante la oficina o dependencia de la Administración tributaria de la jurisdicción de su domicilio fiscal a la cual le haya sido atribuida la competencia.

2.- El 08 de febrero de 2007 la Administración tributaria (SENIAT), publica en Gaceta oficial N° 38.622, la Providencia 0685. La misma trata sobre un conjunto de normas complementarias para ejercer los deberes formales por parte de los contribuyentes especiales. Allí, también se detalla los ingresos brutos que debe superar el contribuyente, considerado como criterio para ser designado como especial, según artículos 2 y 3 de la norma señalada. Es importante resaltar, que en personas naturales se requería superar, las 7.500 UT de ingresos brutos anuales conforme se muestre en la declaración anual de rentas (ISLR) del ejercicio fiscal inmediato

anterior, o que en cualquiera de los últimos seis (6) meses, haya tenido importes de ventas o prestación de servicios mensuales superior a las 625 UT, de acuerdo a las declaraciones de IVA presentadas.

En el caso de personas jurídicas, el parámetro para su designación es obtener ingresos brutos iguales o superiores a 30.000 UT, en el ejercicio fiscal anterior, según la última declaración de rentas o 2.500 UT de ingresos brutos en alguno de los últimos seis (6) meses, de acuerdo a las declaraciones de IVA presentadas. Para los Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en la jurisdicción de la Región Capital, se exigen parámetros más elevados en relación con sus ingresos brutos.

En esta providencia se hace un listado ordenado de los deberes formales de los contribuyentes especiales y se introduce la exigencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias de IVA e ISLR, de acuerdo a las fechas establecidas en el calendario fiscal, emitido por la administración tributaria.

3.- Actualmente se encuentra vigente la Providencia 0049, publicada en Gaceta Oficial N° 40.720 en fecha 10 de agosto de 2015. Este instrumento señala la obligación que tienen los sujetos pasivos calificados y notificados especiales de ser agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y especifica todas las formalidades para ello. Explica las exclusiones, es decir; los casos en donde no se aplicará las retenciones, los porcentajes de retención que deben aplicarse, naturaleza y deducción de las retenciones de IVA para los contribuyentes ordinarios, recuperación de las retenciones acumuladas, las retenciones practicadas y enteradas indebidamente, la oportunidad para practicar las retenciones y para efectuar su pago, el procedimiento para enterar el impuesto retenido, emisión del comprobante de retención y su contenido y finalmente hace referencia a las sanciones por su incumplimiento.

8.- Deberes formales del IVA correspondiente a los contribuyentes especiales

A continuación, un listado de los deberes formales vigentes de los Contribuyentes Especiales en materia del Impuesto al Valor Agregado, después de la reforma significativa del 17 de agosto del año 2018, reflejadas en el Decreto 67 y

Gacetas Oficiales N° 6.395, 6.396 y 41.468:

1.-Emitir la factura y reflejar en la misma el Impuesto al Valor Agregado (IVA), según la alícuota tributaria correspondiente. El 06 de noviembre de 2018, como se ha mencionado anteriormente, fue publicada en Gaceta Oficial N° 41.518 la Providencia Administrativa N° 0141, en el que se exigen la incorporación o actualización de las máquinas fiscales de nuevos dispositivos para la emisión de facturas y otros documentos.

2.- Presentar la declaración del IVA, una vez a la semana, según el día fijado en el calendario anual asignado para contribuyentes especiales, y de acuerdo al último número del Registro de Identificación Fiscal (RIF). El primer importe de IVA a pagar de la primera semana fue considerado “anticipo de IVA” y de allí se siguió la secuencia aritmética semanal. El pago se puede realizar por medios electrónicos, en efectivo o con cheque a nombre del Tesoro Nacional y sólo en los bancos autorizados en la Providencia administrativa que fue entregada al contribuyente, con su calificación. Los bancos receptores de estos pagos son Bicentenario, Banco de Venezuela, Banco del Tesoro. Cada Contribuyente Especial tiene una asignación individual de la entidad bancaria que recibirá sus obligaciones tributarias.

Las declaraciones de IVA deberán ser presentadas por medios electrónicos en la página web del Portal del SENIAT, de conformidad con las Providencias Administrativas N° 0685 y N° 0049 respectivamente.

3.- Emitir la retención del IVA a los proveedores con las especificaciones respectivas y de acuerdo al porcentaje de retención indicado por el portal del SENIAT. Este porcentaje podría ser del 75% o del 100%. Una vez realizada e impresa la retención del IVA, debe enviarse al proveedor a más tardar dentro de los primeros dos (2) días hábiles del período de imposición siguiente del Impuesto al Valor Agregado.

4.-Hacer el registro de las compras semanal, en el libro de compras, e incluir las retenciones de IVA que aplicó en ese mes.

5.- Hacer el registro de las ventas semanal, en el libro de ventas con las respectivas retenciones de IVA, aplicadas por los clientes que también sean

contribuyentes especiales.

6.-Realizar la declaración de retenciones de IVA aplicadas a las compras por un período semanal, de acuerdo al calendario anual emitido por la Administración tributaria. Las retenciones de Impuesto al Valor Agregado, deben ser presentadas en un Archivo en Formato TXT, siguiendo los procedimientos establecidos en el Instructivo emitido por Administración Tributaria en su Portal Web y en la Providencia 0049.

7.- Presentar sus escritos, recursos, notificaciones y cualquier trámite propio de su condición de Sujeto Pasivo, en la dirección señalada en la respectiva notificación (Art. 7. Providencia Administrativa N° 0685, Art. 53 de Ley IVA y Art. 35 del COT).

Esta investigación, se basa en la evaluación del cumplimiento de estos deberes formales por parte de los sujetos pasivos especiales, del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

La metodología o marco metodológico de la investigación comprende los parámetros sobre los cuales se desarrolla el estudio, sirve para identificar los métodos más apropiados que conduzcan al logro de los objetivos; ordena las pautas a seguir en el desarrollo de la investigación, describe los elementos objeto de estudio y en general conduce a la comprensión de la problemática planteada.

Hurtado (2000), sustenta el concepto de metodología como:

el estudio de los métodos, las técnicas, las tácticas, las estrategias y los procedimientos que utiliza el investigador para lograr los objetivos de su trabajo, y comprende el conocimiento de todos y cada uno de los pasos (algunos secuenciales y otros simultáneos), que implica el proceso investigativo (p.50).

Como se aprecia, es el conjunto de pasos y herramientas sobre los cuales se apoya el desarrollo de la investigación científica. En general, el marco metodológico, es una guía procedimental, objetiva, que provee pautas lógicas generales pertinentes para desarrollar y coordinar operaciones destinadas a la consecución de los objetivos.

La presente investigación se enfoca en el paradigma positivista, según Hurtado (2000), “algunos autores diferencian el paradigma científico experimental, conocido también como paradigma cuantitativo o positivista, y el paradigma cualitativo o fenomenológico, denominado también etnográfico”. El paradigma positivista, permite que el investigador se ubique en una posición neutral y que sus valores no influyan en los resultados de su investigación y al basarse en la objetividad, los datos empíricos no pueden refutarlo.

Hernández, Fernández y Baptista (2014) explican sobre el enfoque cuantitativo que “usa la recolección de datos para probar hipótesis, con base en la medición numérica y el análisis estadístico, para establecer patrones de comportamiento y probar teorías” (p. 5); en conclusión, el presente estudio busca presentar por medio de modelos estadísticos descriptivos la evaluación del

cumplimiento de los deberes formales del Impuesto al Valor Agregado en los contribuyentes especiales, ubicados en el Municipio Libertador del Estado Mérida.

Los elementos utilizados en el marco metodológico del presente trabajo son los siguientes: diseño de la investigación, tipo de investigación, unidades de estudio (población y muestra), las variables (independiente y dependiente), y el plan de trabajo. A continuación, se presenta la descripción de cada uno de los elementos señalados:

1.- Diseño de la investigación

Los diseños de investigación son estrategias con las que intentamos obtener respuestas a preguntas, como, por ejemplo: medir, describir. De acuerdo al grado de intervención del investigador se basa en el diseño no experimental. Hernández, Fernández y Baptista (2014), indican que: “En la investigación no experimental no se construye ninguna situación, sino que se observan situaciones ya existentes, no provocadas intencionalmente por el investigador”. (p. 80). En ellos el investigador observa los fenómenos tal y como ocurren naturalmente, sin intervenir en su desarrollo.

Otra dimensión importante, en cuanto al diseño, se refiere al empleo que hace el estudio de la dimensión temporal. En este caso, se adopta el diseño transversal. Según Cea (2011), los estudios transversales, “se caracterizan por circunscribir la recogida de información a un único momento en el tiempo. La investigación puede ser descriptiva, explicativa (analizar, mediante una encuesta las variables que inciden en la ocurrencia de un hecho o acción determinada), o de otro orden” (p.102).

La presente investigación se desarrolló utilizando un instrumento de recolección de datos, se aplicó a una muestra representativa de Contribuyentes Especiales con domicilio fiscal en el Municipio Libertador del Estado Bolivariana de Mérida, en un momento determinado, obteniendo directamente de los sujetos los datos que satisfacen los objetivos del estudio. Posteriormente se hace una descripción y análisis de los resultados.

2.- Tipo de Investigación

La investigación a desarrollar es descriptiva. Según Hernández, Fernández y Baptista (2006) los estudios descriptivos “miden, evalúan o recolectan datos sobre diversos conceptos (variables), aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno a investigar.” (p. 102). Igualmente, Hurtado (2000), explica “la investigación descriptiva tiene como objeto central lograr la descripción o caracterización del evento de estudio dentro de un contexto particular” (p. 223).

Este tipo de investigación permite hacer un diagnóstico del tema. Considerando el objetivo general de esta investigación, lo que se pretende es describir el cumplimiento de los deberes formales del Impuesto al Valor Agregado en los contribuyentes especiales ubicados en el Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.

De acuerdo a la fuente de donde provienen los datos, esta investigación es descriptiva de campo. En este sentido, Hurtado (2000) plantea que las investigaciones de campo son aquellas:

cuyo propósito es describir un evento obteniendo los datos de fuentes vivas o directas, en un ambiente natural, es decir, en el contexto habitual al cual ellas pertenecen, sin introducir modificaciones de ningún tipo a dicho contexto. En este diseño lo que se pretende es captar el evento en su medio, por lo que puede equipararse a una “fotografía” de la situación en estudio (p. 230).

Esta investigación es descriptiva de campo, porque los datos de interés son recogidos en forma directa de la realidad, es decir; de datos originales o primarios. Tiene como punto de partida la observación y la aplicación de herramientas que permiten precisar las características vigentes de una situación particular.

3.- Unidades de Estudio

3.1.- Población

Según Tamayo y Tamayo (2007) “La población se define como la totalidad del fenómeno a estudiar donde las unidades de población poseen una característica común la cual se estudia y da origen a los datos de la investigación” (p.114). Población son los elementos objeto de estudio de la investigación, bien sean individuos u objetos; es la fuente de donde se obtiene los datos para el desarrollo del estudio. La población queda delimitada por el problema y los objetivos de estudio. La población también recibe el nombre de Universo.

La población de esta investigación son los contribuyentes especiales activos del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida. El total de contribuyentes especiales activos con domicilio fiscal el Municipio Libertador del Estado Mérida es de 1.484 para mayo de 2019, según información suministrada verbalmente por el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), Región Los Andes, Estado Mérida.

3.2.- Muestra

La muestra, tal como lo expresa Arias (2006), “es el subconjunto representativo y finito que se extrae de la población” (p. 63). Hurtado (2000) complementa con lo siguiente:

Para conformar una muestra es necesario seleccionar cuáles de las unidades de estudio serán observadas; a esta selección se le denomina muestreo. Se lleva a cabo un procedimiento de muestreo cuando el estudio no puede ser hecho con la población completa, pero el propósito del investigador sigue siendo generalizar los resultados (p. 154).

La muestra debe ser representativa para que los resultados sean generalizados para la población y su aplicación depende del objetivo de investigación, del

conocimiento de todos los integrantes de la población, la posibilidad de tener acceso a todos los integrantes de la población, y de la capacidad de recursos humanos y materiales que tenga el investigador para llevar a cabo el estudio.

La investigación a desarrollar cuenta con un muestreo de tipo probabilístico. Briones (2002), señala que:

Las muestras probabilísticas, o muestras al azar, son aquellas en las cuales todas y cada una de las unidades de la población tienen una probabilidad conocida, distinta de cero, de ser incluida en la muestra. Las muestras no probabilísticas no cumplen con la condición de las probabilísticas. En otras palabras, no son muestras al azar” (p.58).

3.4.- Variables

Las variables de acuerdo a la definición de Salkind (1999) “*son lo que los investigadores estudian*” (p. 24). Las variables representan la medición que se realizara con la investigación.

Existen dos tipos de variables, las variables independientes (causa) y las variables dependientes (efecto). La variable independiente representa de acuerdo a Salkind (1999) los tratamientos o condiciones que el investigador controla para probar sus efectos sobre algún resultado” (p. 25). En general, la variable independiente es la causa en el tema que se está estudiando.

La variable independiente de esta investigación son los factores que afectan el cumplimiento de los deberes formales en IVA de los Contribuyentes Especiales del Municipio Libertador del Estado Mérida.

La variable dependiente, según Ramírez (2018) “es la que es afectada por la variable independiente (VI). Se trata del efecto, de lo que se mide. Por ejemplo, en un estudio se quiere medir la cantidad de sol que una planta recibe y su altura. La cantidad de sol es la VI, es la causa. La altura de la planta sería la VD, el efecto que se mide.” Los cambios observados en esta variable son anotados cuidadosamente como parte fundamental de los resultados de la investigación.

La variable dependiente de esta investigación, es el cumplimiento de los deberes formales en Impuesto al Valor Agregado de los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida. La variable independiente son los deberes formales del IVA, establecidos en la Ley del IVA y en su reglamento.

4.- Técnicas e instrumentos de recolección de datos

La recolección de datos se refiere al uso de una gran diversidad de técnicas y herramientas que pueden ser utilizadas por el investigador para obtener información y lograr los objetivos. Hurtado (2000) indica que las técnicas de recolección de datos “comprenden procedimientos y actividades que le permiten al investigador obtener la información necesaria para dar respuesta a su pregunta de investigación. Se pueden mencionar como técnicas de recolección de información la observación (ver o experiencia), la encuesta (preguntar), la entrevista (dialogar), la revisión documental (leer), las sesiones en profundidad (hacer o participar). “(p. 427).

La técnica de recolección de datos aplicada en la investigación en desarrollo es la encuesta y el instrumento aplicado es el cuestionario. La encuesta es una técnica que se utiliza cuando la información requerida por el investigador es conocida por otras personas, o cuando lo que se investiga forma parte de la experiencia de las personas, en este caso, administradores de empresas con la condición de Contribuyentes Especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.

Por su parte, Latorre, Rincón, y Arnal (2011), definen el cuestionario como “El método que utiliza un instrumento o formulario impreso, destinado a obtener repuestas sobre el problema en estudio y que el investido o consultado llena por sí mismo.” (p. 58). El cuestionario debe estar formado por un conjunto de preguntas redactadas de forma coherente, siguiendo una secuencia y estructuradas de acuerdo con una determinada planificación, con el fin de que sus respuestas nos puedan ofrecer toda la información que buscamos. Como podemos ver, con el cuestionario se obtienen datos de los hechos reales que se suscitan en el contexto.

El cuestionario fue entregado de forma impresa y a través de la web a los Contribuyentes Especiales que conforman la muestra de la investigación. Se aplicó la técnica de la encuesta, por su bajo costo, mayor rapidez en la obtención de los resultados y por su gran capacidad para estandarizar datos, lo que permite su tratamiento informático y el análisis estadístico.

El cuestionario presentado en esta investigación es fácil de llenar, contiene en cada pregunta las posibles respuestas, y sólo algunas se enfocan en opciones dicotómicas. El cuestionario va acompañado de una hoja de presentación, donde se explica el objetivo del estudio, las instrucciones de llenado y los respectivos agradecimientos.

En cuanto a las técnicas de análisis y presentación de los resultados a utilizar son los cuadros de distribución de frecuencias y gráficos circulares.

5.- Validez del cuestionario

De acuerdo a la explicación de Hurtado (2000), a los ítems que conforman el cuestionario como instrumento de la encuesta, debe ser sometido a un análisis, “para determinar las características de cada ítem, su nivel de dificultad y su grado de correlación, tanto con el instrumento total como con otras medidas .“ (p.499). La validez y confiabilidad de los elementos que componen cada ítem, son los que otorgan esas mismas propiedades al cuestionario empleado.

Un instrumento de recolección es válido cuando mide lo que realmente se trate de medir. Siguiendo la definición anterior, para evaluar la validez del cuestionario, como instrumento de recolección de datos, se diseñó una matriz de validación, la cual consta de una escala para medir la redacción, pertinencia y relevancia que tenga cada una de las preguntas presentadas, en relación al objetivo del estudio. La matriz de validación fue sometida al juicio de tres (3) expertos, con amplia experiencia en el campo de tributos y una comprobada trayectoria en la investigación. Luego, se reestructuró el instrumento, tomando en cuenta las observaciones de los expertos, obteniendo la matriz de validación definitiva.

En cuanto a la confiabilidad del cuestionario, como instrumento de recolección de datos, Hurtado (2000) explica:

La confiabilidad se refiere al grado en que la aplicación repetida del instrumento a las mismas unidades de estudio, en idénticas condiciones, produce iguales resultados, dando por hecho que el evento medido no ha cambiado. La confiabilidad se refiere a la exactitud de la medición.... Una baja confiabilidad lo que indica es que el instrumento utilizado es sensible a fluctuaciones de otras variables o características diferentes al evento en estudio (fluctuaciones entre calificadores u observadores, fluctuaciones en ciertos aspectos ambientales (p. 439).

La confiabilidad de un instrumento de recolección de datos se refiere a lo estable, equivalente y lo consistente que es, al ser aplicado en momentos diferentes.

6.- Plan de trabajo

El plan de la investigación es el conjunto de etapas y procesos destinados al desarrollo de la investigación.

La primera etapa del procedimiento de la investigación fue la definición de los objetivos del estudio, conforme al tema planteado y las factibilidades teóricas y prácticas para abordar al mismo. La segunda etapa de la investigación consistió, en la búsqueda de las fuentes de información de tipo documental, tales como investigaciones anteriores, textos y normas. Se procedió a la lectura preliminar y luego se concretó el esquema de conceptos básicos a desarrollar.

Ya establecida la estructura del marco teórico, se organizó la bibliografía a consultar y otras fuentes valoradas como antecedentes a la investigación. Una vez transcritas las citas más importantes, se complementó con la introducción de comentarios y la interpretación de algunos conceptos.

En el momento de recopilar la información se realizó lectura detenida de la misma. Se consideró desarrollar los conceptos necesarios para la comprensión del problema objeto de estudio, presentándola de forma lógica y secuencial. El marco teórico sirvió como guía para el diagnóstico realizado.

Una vez desarrollado las bases teóricas, se continuó con la tercera fase: la construcción de las bases constitucionales y legales. Estas citas sirven como práctica para fijar el conocimiento de acuerdo al texto de la norma. En este espacio también se introdujo comentarios e interpretaciones de la práctica contable. En general, se constató la práctica con el contenido de la norma y la doctrina obteniendo un análisis productivo para el ejercicio profesional.

La cuarta fase fue desarrollar la encuesta, aplicarla y seguidamente, la presentación grafica de los resultados y su análisis. En cada una de estas fases se presentaban ediciones de los capítulos al tutor, a fin de su respectiva valoración.

Finalmente, se procedió a la entrega del informe general preliminar al tutor para su evaluación y elaboración de las respectivas correcciones. Cumplidas las mismas, se construyó la versión final del trabajo de investigación.

Las técnicas ofimáticas y de archivo se aplicaron continuamente. El orden de la información guardada, se mantenía según la fecha de elaboración, facilitando la búsqueda de las ediciones producidas en el transcurso del estudio.

www.bdigital.ula.ve

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

Luego de aplicar el cuestionario, y organizar la información en tablas. Se obtuvo los siguientes resultados.

1.- Ubicación de libros de compras y ventas

Esta pregunta se realizó con el propósito de evaluar el cumplimiento del deber formal de mantener los libros especiales en el domicilio o establecimiento del contribuyente. A continuación:

Cuadro 2. Ubicación de libros de Compras y Ventas

Opciones		Frecuencia	(%)
a)	Oficina de Contador	0	0
b)	Domicilio de propietarios o gerente	0	0
c)	En la empresa	14	93
d)	Otros lugares	1	7
Total		15	100

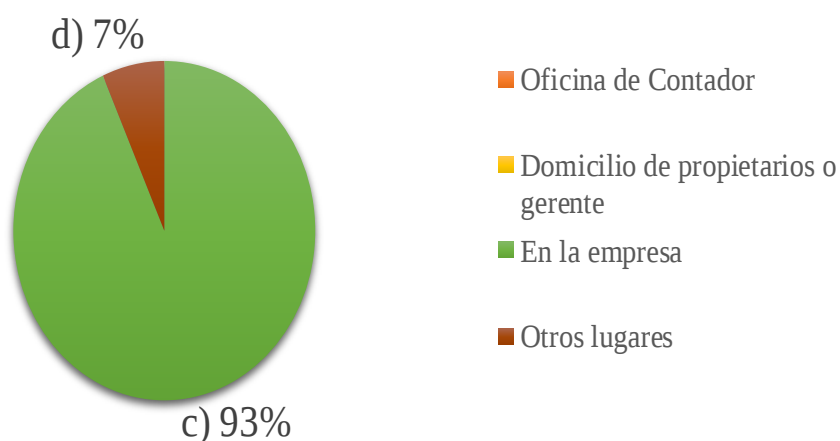


Gráfico 2. Ubicación de libros de Compras y Ventas

Análisis

El 93% de los contribuyentes encuestados posee los libros de compras y ventas en el mismo establecimiento de la empresa. El 7% restante (sólo un contribuyente) afirmó mantener dichos instrumentos fuera del establecimiento. De estos resultados se deduce que la mayoría de los Contribuyentes encuestados mantiene impresos sus libros especiales en los mismos establecimientos de la empresa cumpliendo así con la normativa señalada en el artículo 71 del Reglamento de la Ley del IVA (1999) y el artículo 155, literal a) del Código Orgánico Tributario (2014)

En general, se puede precisar que este grupo de contribuyentes está cumpliendo con el deber formal de mantener los libros de compras y ventas dentro del establecimiento de las empresas, establecido en el Reglamento del IVA (1999).

www.bdigital.ula.ve

2.- Causas de ubicación de libros de compras y ventas fuera del domicilio de la empresa

Esta evaluación determinará los factores que dieron origen al incumplimiento del deber formal de mantener los libros especiales dentro del establecimiento del contribuyente.

Cuadro 3. Causas de ubicación de libros de Compras y Ventas fuera del domicilio de la empresa.

	Opciones	Frecuencia	(%)
a)	Por orden del contador	0	0
b)	No tienen la posibilidad de traslado	0	0
c)	Evitar el traslado	0	0
d)	Ninguna de las anteriores	0	0
e)	Otras causas	1	100
	Total	1	100



Gráfico 3. Causas de ubicación de libros de Compras y Ventas fuera del domicilio de la empresa.

Análisis

El contribuyente que representa el 100% de las respuestas, mantiene los libros de compras y ventas fuera de las instalaciones de la empresa debido a que actualmente la entidad está siendo sujeto de una auditoría contable y tributaria. Las otras opciones indicadas no tienen ningún porcentaje.

Es de señalar que bajo ningún motivo los libros contables y especiales de compras y ventas deben estar fuera del domicilio del contribuyente. En este caso se está vulnerando este deber formal del Impuesto al Valor Agregado (IVA), señalado en su Reglamento y sancionado por el ordenamiento jurídico.

Este único caso de incumplimiento del deber formal, abre la posibilidad que se impongan sanciones por parte del SENIAT debido a que la firma de contadores que realiza la auditoría está exponiendo a la empresa a un riesgo fiscal; situación que no es común por los *Contribuyentes Especiales* del Municipio Libertador del Estado Bolivariano Mérida.

www.bdigital.ula.ve

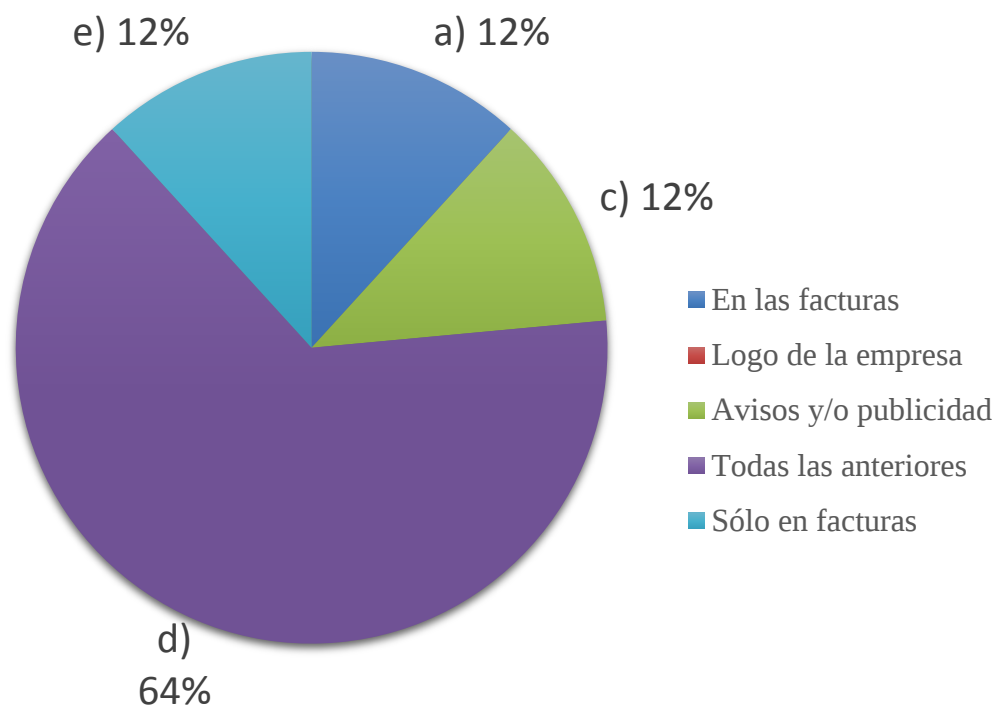
3.- Ubicación del número de Registro de Identificación Fiscal

El Registro de Información Fiscal (RIF), es la identificación numérica de cada contribuyente, mediante el cual la Administración tributaria puede ejercer control sobre ellos.

A continuación, la evaluación de su impresión como elemento identificador del contribuyente:

Cuadro 4. Ubicación del número de Registro de Identificación Fiscal (RIF).

Opciones		Frecuencia	(%)
a)	En las facturas	2	12
b)	Logo de la empresa	0	0
c)	Avisos y/o publicidad	2	12
d)	Todas las anteriores	11	64
e)	Sólo en facturas	2	12
Total		17	100



Los resultados arrojados fueron: La mayoría de los contribuyentes encuestados, representados por el 64%, tiene impreso el Registro de Información Fiscal (RIF) en sus facturas, así como en logos y avisos o publicidad de la entidad. El 24% sólo lo coloca en las facturas y en los avisos o publicidad de la empresa y el 12% restante sólo plasma el RIF en las facturas.

Estos resultados dan a conocer que todos los *Contribuyentes Especiales* cumplen con el deber formal de colocar el Registro de Información Fiscal (RIF) en las facturas, como lo establece artículo 155 literal c) del Código Orgánico Tributario (2014), el artículo 57 literal 4 de la Ley del IVA (2018) y la Providencia Administrativa 00071 Sobre las Normas Generales de Emisión de Facturas y otros documentos.

La Ley del IVA y su Reglamento no mencionan la especificidad de colocar el RIF en el logo de la empresa y en los avisos o publicidad de la empresa. Sí lo especifica la Providencia Administrativa que regula el Registro Único de Información Fiscal (RIF), publicada en la Gaceta Oficial N° 40.214 de fecha 25 de julio de 2013. Esto significa que los *Contribuyentes Especiales* del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida si están cumpliendo con el deber formal del IVA, de emitir las facturas con la impresión de su respectivo Registro de Información Fiscal (RIF).

4.- Frecuencia de declaración del IVA

Este ítem tiene la finalidad de evaluar el deber formal de la declaración del IVA, ajustado a la reforma de agosto 2018. A continuación, se presenta las respuestas obtenidas:

Cuadro 5. Frecuencia de la declaración del IVA.

Opciones		Frecuencia	(%)
a)	Mensual	0	0
b)	Diario	0	0
c)	Semanal	15	100
d)	Otro período	0	0
Total		15	100

www.bdigital.ula.ve

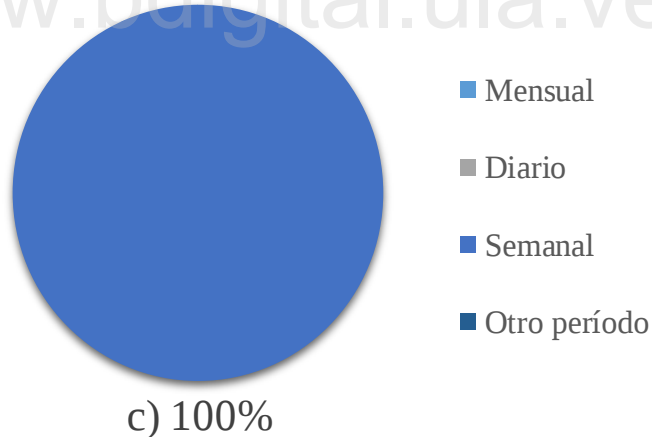


Gráfico 5. Frecuencia de la declaración del IVA.

Análisis

El 100% de los contribuyentes encuestados realiza la declaración del IVA semanalmente, cumpliendo así con el artículo 155 del Código Orgánico

Tributario (2014), literal e; así como el artículo 47 de la Ley del IVA (2018), con las Providencias administrativas N° 0685 y 0049, con la Gaceta Oficial N° 6.396 extraordinario del 21 de agosto de 2018 y con el Calendario Fiscal del año 2019. Esto demuestra que los Contribuyentes Especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida cumplen con el deber formal del IVA de hacer las declaraciones semanales, siguiendo las pautas establecidas por la normativa tributaria y la Administración tributaria nacional.

5.- Causas de la declaración del IVA, en periodos diferentes al semanal

Esta interrogante se encuentra directamente relacionada con la anterior. El propósito es indagar si existen factores que influyen o impiden el cumplimiento de la de la declaración del IVA semanal. A continuación, las respuestas obtenidas:

Cuadro 6. Causas de la declaración del IVA, en periodos diferentes al semanal

	Opciones	Frecuencia	(%)
a)	Falta de internet	0	0
b)	Problemas con el contador	0	0
c)	Múltiples ocupaciones	0	0
d)	Es lo que corresponde	0	0
e)	Otra causa	0	0
	Total	0	0

Análisis

Aplicando el cuestionario, todos los contribuyentes especiales encuestados realizan la declaración del IVA semanal. Por esta razón, esta pregunta no posee ninguna respuesta. Un dato adicional que se obtuvo durante la aplicación del cuestionario, es que algunos no han podido cumplir dicha obligación el día específico

que señala el calendario fiscal para contribuyentes especiales porque en sus oficinas han presentado fallas del servicio de internet.

En general, los contribuyentes especiales encuestados demostraron que siguen las pautas indicadas en la normativa vigente en cuanto a la periodicidad de las declaraciones de IVA; y no poseen limitantes o factores que incidan gravemente en su cumplimiento. Esto a su vez demuestra el nivel de compromiso y responsabilidad con que están formados los profesionales que tienen a cargo el cumplimiento de este deber a pesar de tantas deficiencias en el área económica, eléctrica, comunicacional y social, por la que atraviesa el país.

6.- Frecuencia de la declaración de retenciones de IVA

A continuación, se presenta el *ítem* cuyo objetivo es verificar el cumplimiento del deber formal de las declaraciones de las retenciones de IVA, en los contribuyentes especiales:

www.bdigital.ula.ve

Cuadro 7. Frecuencia de la declaración de retenciones de IVA

Opciones		Frecuencia	(%)
a)	Mensual	0	0
b)	Diario	0	0
c)	Semanal	15	100
d)	Otro período	0	0
Total		15	100



Gráfico 6. Frecuencia de la declaración de retenciones de IVA.

Análisis

El 100% de los contribuyentes especiales encuestados realiza la declaración de retenciones de IVA semanal. Esto denota el cumplimiento de la formalidad tributaria de acuerdo al calendario fiscal vigente, impuesto por la Administración Tributaria, vale decir, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y el cumplimiento de las formalidades indicadas en la Providencia Administrativa N° 0049.

Este deber formal de los contribuyentes especiales, también se cumple semanalmente, de acuerdo a la normativa vigente en Impuesto al Valor Agregado. En general, demuestra que las instrucciones emanadas por la Administración tributaria desde el mes de agosto 2018, están siendo acatadas con éxito por los contribuyentes sobre los cuales se ejerce mayor control fiscal.

7.- Causas de la declaración de retenciones de IVA en períodos diferentes al semanal

Esta pregunta tiene como objetivo indagar si existen factores que no hagan posible el cumplimiento de la declaración de retenciones de IVA de forma semanal. A continuación, el resumen de los resultados:

Cuadro 8. Causas de la declaración de retenciones de IVA, en períodos diferentes al semanal

	Opciones	Frecuencia	(%)
a)	Falta de internet	0	0
b)	Problemas con el contador	0	0
c)	Múltiples ocupaciones	0	0
d)	Es lo que corresponde	0	0
e)	Otra causa	0	0
	Total	0	0

Análisis

Según información obtenida en el cuestionario, el 100% de los contribuyentes especiales encuestados, cumple con la declaración de retenciones semanales; por ende, esta pregunta no posee respuesta. Algunos de los encuestados confesaron que

han tenido problemas para cumplir dicho deber el día específico que les corresponde en el calendario fiscal, porque no cuentan con el servicio de internet; la deficiencia de los servicios públicos puede llegar a incidir en el cumplimiento cabal de este tipo de deberes.

En general, no se determinaron factores graves que afecten el cumplimiento de este deber formal de los contribuyentes especiales, debido a que el todos los encuestados hacen la declaración de retenciones de IVA semanalmente.

www.bdigital.ula.ve

8.- Conservación de los libros de compras y ventas, facturas y otros documentos

Esta pregunta tiene como finalidad, verificar el deber formal de conservar por el tiempo normativo, los libros especiales de compras y el de ventas, las facturas y otros documentos. Los resultados obtenidos:

Cuadro 9

Conservación de los libros de compras y ventas, facturas y otros documentos

Opciones		Frecuencia	(%)
a)	Un (1) año y se desechan	0	0
b)	Seis (6) años y se desechan	7	47
c)	Nunca se desechan	8	53
d)	Un (1) mes y se desechan	0	0
e)	Se desechan en forma inmediata	0	0
Total		15	100

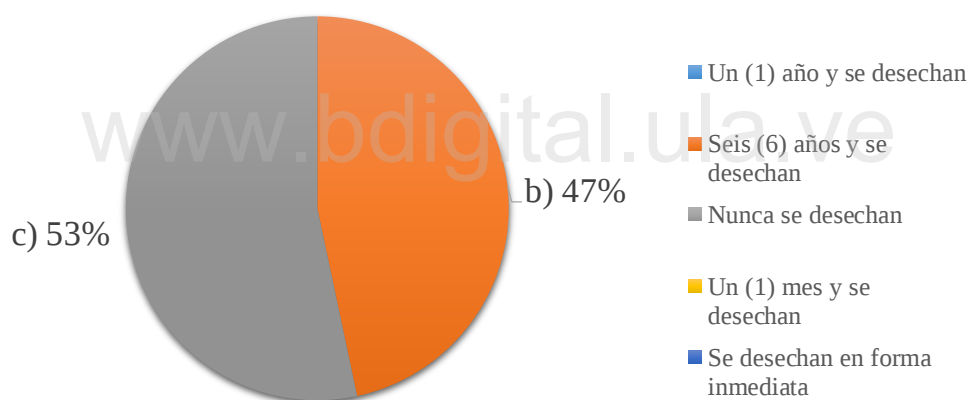


Gráfico 7. Conservación de los libros de compras y ventas, facturas y otros documentos.

Análisis

El 53% de los contribuyentes especiales encuestados nunca desecha los libros de compras, de ventas, las facturas y otros documentos, es decir; mantienen todos estos documentos en sus archivos desde el inicio de sus actividades económicas. El restante de la muestra, representado por el 47% expresó mantener en sus archivos estos documentos por un periodo de seis (6) años y luego lo desechan.

Estos resultados demuestran el cumplimiento en un 100% del deber formal establecido en el Código Orgánico Tributario, artículo 155, literal 3 y el artículo 56 de la Ley del IVA. En consecuencia, a este cumplimiento; los contribuyentes especiales encuestados tienen la capacidad, a su vez; de afrontar un procedimiento de fiscalización y determinación aportando elementos directamente vinculados con la determinación de la obligación tributaria, en los casos señalados en los artículos 55 del Código Orgánico Tributario (2018).

Los contribuyentes especiales que conservan los documentos por seis (6) años deben tener plena seguridad de no incurrir en ninguna de las circunstancias indicadas en el Código Orgánico Tributario, sobre la prescripción a los diez (10) años de algunos deberes formales. En tal sentido, se sugiere mantener los libros de compras y de ventas, las facturas y otros documentos relacionados al tema contable y tributario por un período de diez (10) años y así resguardar a la entidad de cualquier riesgo fiscal que amerite evidencia escrita y comprometa de alguna forma dichos elementos

9.- Exhibición de las declaraciones de IVA

La intención de esta pregunta fue verificar el cumplimiento del deber formal, en cuanto a la exhibición de las declaraciones de IVA. Seguidamente, los resultados obtenidos:

Cuadro 10

Exhibición de las declaraciones de IVA

	Opciones	Frecuencia	(%)
a)	Sí	6	40
b)	No	9	60
	Total	15	100

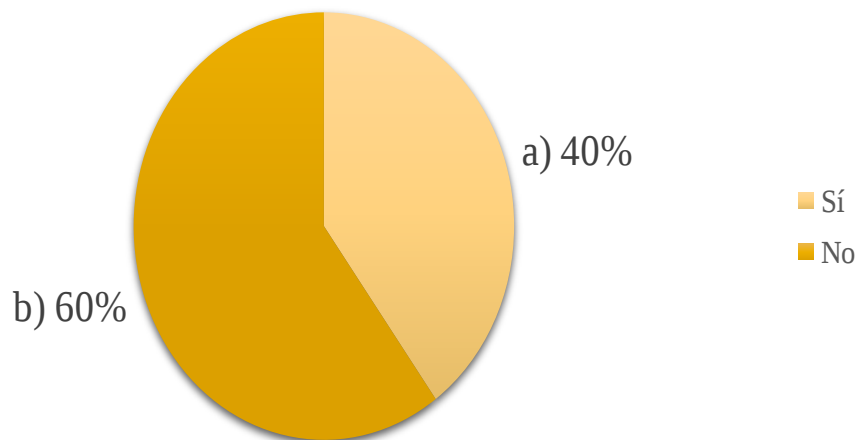


Gráfico 8 . Exhibición de las declaraciones de IVA.

Análisis

El 60% de los contribuyentes especiales encuestados no publican en sus carteleras informativas las declaraciones de IVA, mientras que el 40% si lo hace. Es decir, la mayoría no cumple con este aparente deber formal.

Con relación a la publicación de la declaración del Impuesto al Valor Agregado, lo más cercano a este tema se encuentra a nivel general, en el artículo 155, literal 5 del Código Orgánico Tributario (2014). La Ley del IVA y su reglamento no menciona hasta los momentos la obligación de la exhibición de la declaración del IVA.

Por ende, la publicación de la declaración del IVA en la cartelera informativa o en un lugar visible, no es obligatorio debido a que no es establecido específicamente en la normativa tributaria.

10.- Causas de la no exhibición de las declaraciones del IVA

Luego de obtener las respuestas anteriores, con esta pregunta se indaga las causas que motivan la no exhibición de la declaración del IVA, en un lugar visible, por parte de los contribuyentes encuestados. Seguidamente se muestran los resultados obtenidos:

Cuadro 11

Causas de la no exhibición de las declaraciones de IVA

	Opciones	Frecuencia	(%)
a)	No tiene fotocopidora	0	0
b)	No quiere incurrir en costos	0	0
c)	No tiene información al respecto	2	22
d)	La cartelera informativa no tiene espacio	0	0
e)	Es innecesario	7	78
	Total	9	100

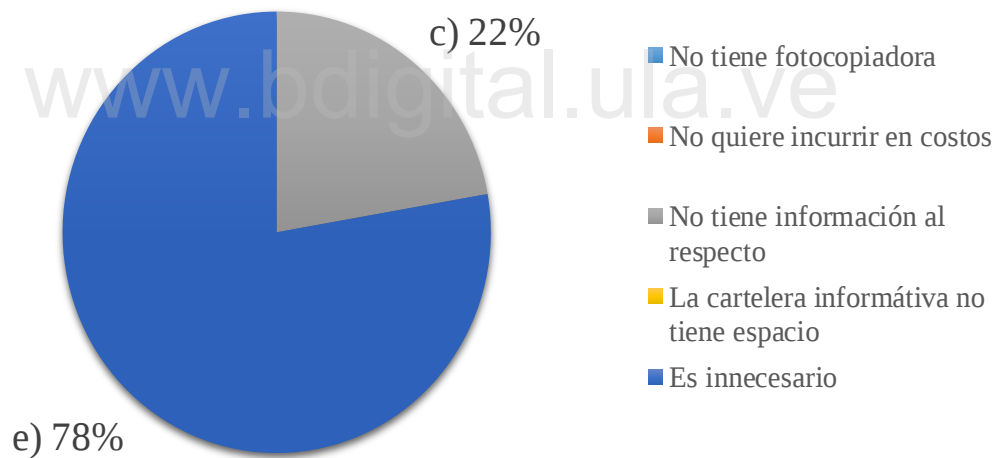


Gráfico 9. Causas de la no exhibición de las declaraciones de IVA.

Análisis

Los contribuyentes especiales encuestados que no hacen pública la declaración del IVA (60%), tienen sus razones y son las siguientes: El 78% considera que es innecesario y el 22% no tiene información al respecto.

En ambos casos, estos contribuyentes tienen razón en el sentido que no es necesario hacer tal exhibición en la cartelera informativa, aun cuando se pueda creer, erradamente, que exista este deber. Cosa que sí ocurre, por ejemplo, en las medidas de control fiscal del Impuesto sobre la Renta.

Los artículos 155, 156 y 157 del Código Orgánico Tributario del año 2014, expresa los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros. En el artículo 155, literal número 5, indica claramente que las declaraciones deben exhibirse en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, pero en la ley especial no se establece expresamente como deber formal.

www.bdigital.ula.ve

11.- Frecuencia de entrega de los comprobantes de retenciones de IVA a los proveedores

Esta pregunta se realizó con la finalidad de verificar si estos contribuyentes están cumpliendo con el deber formal de la “entrega del comprobante”, como procedimiento imprescindible para que el beneficiado o proveedor tenga la evidencia y pueda hacer uso del mismo. Consecutivamente los resultados:

Cuadro 12

Frecuencia de entrega de los comprobantes de retenciones de IVA a los proveedores

	Opciones	Frecuencia	(%)
a)	Siempre	13	87
b)	A veces	2	13
c)	Nunca	0	0
	Total	15	100

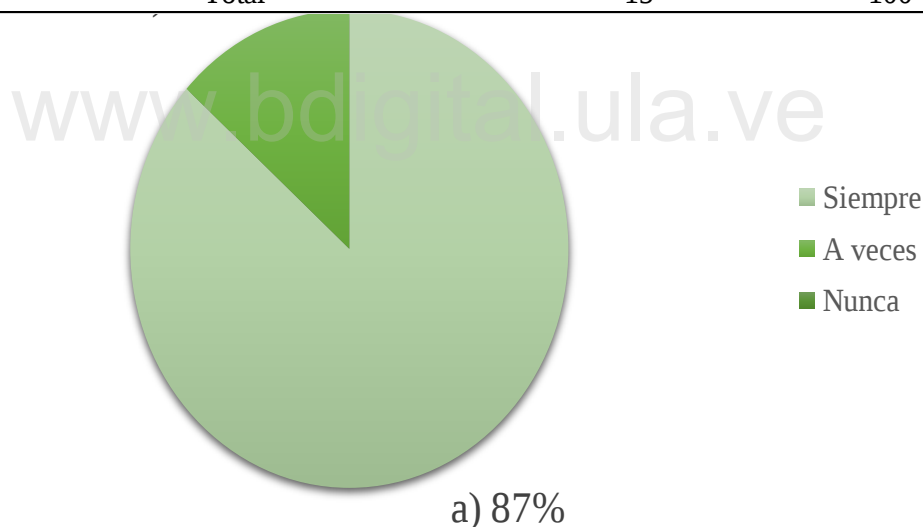


Gráfico 10. Frecuencia de entrega de los comprobantes de retenciones de IVA a los proveedores.

Análisis

En cuanto a la frecuencia de entrega de los comprobantes de retención de IVA a los proveedores; se obtuvo que el 87% de los Contribuyentes Especiales

encuestados siempre entrega los comprobantes de retención de IVA a sus proveedores y 13% de los encuestados respondió hacerlo “a veces”. Esta respuesta “a veces” trae consigo implícito la no entrega del comprobante de retención del IVA a los proveedores, lo que refleja el incumplimiento del deber formal.

Los comprobantes de retención de IVA deben emitirse y entregarse al Proveedor a más tardar, de acuerdo a la Providencia administrativa 0049 (Gaceta Oficial N° 40.720 en fecha 10 de agosto de 2015) dentro de los primeros dos (2) días hábiles del mes siguiente de imposición. En tal sentido, los contribuyentes que no entregan el comprobante de retención del IVA, están infringiendo la Providencia administrativa señalada.

Algunos de los Contribuyentes Especiales manifestaron que no envían los comprobantes de retención de IVA porque presentan algunos desperfectos en los equipos utilizados para ello, y otros consideran no tienen al personal para hacer esa tarea y no les da tiempo de hacerlo ellos mismo.

El incumplimiento de este deber formal, representa un riesgo fiscal para los Contribuyentes Especiales ya que constituye una omisión del deber de emitir los documentos exigidos por las leyes especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos, conforme el artículo 155, numeral 2 del Código Orgánico Tributario (2014), y sancionado en el artículo 101 *eiusdem*.

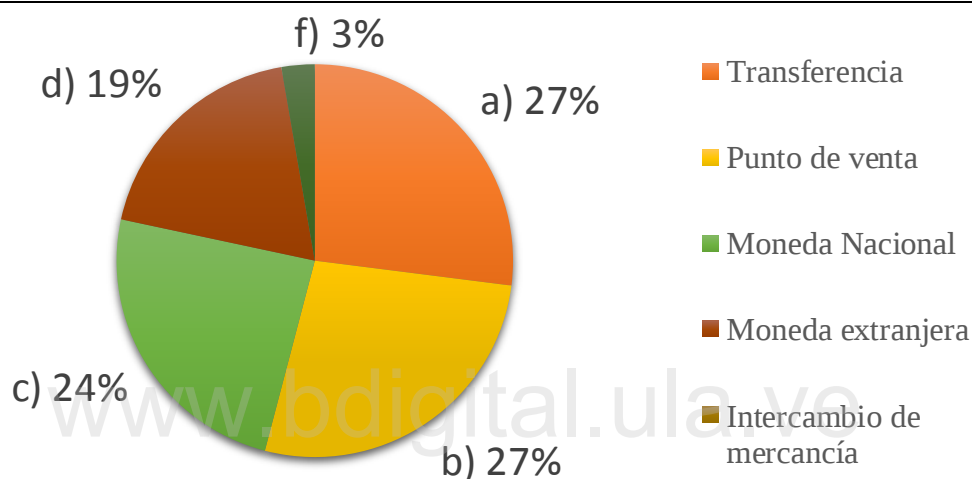
Para los proveedores que no reciben los comprobantes de retención del IVA representa una pérdida de dinero; porque no tiene conocimiento de la misma, no poseen la evidencia y, por ende, no aprovechan el monto para deducir en sus propias declaraciones del Impuesto al Valor Agregado.

12.- Formas de pago aceptadas por el contribuyente

A continuación, se presenta una medición de las formas de pago aceptadas por los Contribuyentes Especiales, que tiene en Venezuela algunas particularidades:

Cuadro 13**Formas de pago aceptadas por el contribuyente**

	Opciones	Frecuencia	(%)
a)	Transferencia	10	27
b)	Punto de venta	10	27
c)	Moneda Nacional	9	24
d)	Moneda extranjera	7	19
e)	Intercambio de mercancía	0	0
f)	Todas las anteriores	1	3
	Total	37	100

**Gráfico 11 . Formas de pago aceptadas por el contribuyente.****Análisis**

Las formas de pago aceptadas por los Contribuyentes Especiales encuestados son las siguientes: el 27% acepta transferencias, el otro 27% acepta pagos a través de puntos de venta, el 24% acepta moneda nacional, el 19% moneda extranjera y el 3% acepta todas las modalidades de pago nombradas con anterioridad, más el intercambio de mercancía.

Los encuestados demuestran que actualmente la mayoría de los grandes comerciantes o como también algunos denominan Contribuyentes Especiales, están utilizando las transferencias y el punto de venta para hacer sus cobranzas.

Estos resultados de alguna forma también revelan la gran atención que amerita y en la que se desenvuelve el comercio actualmente, dejando a un lado otros elementos formales de las organizaciones.

En tal sentido, para garantizar la entrada de dinero a las cuentas bancarias de las empresas, es imprescindible la inversión en medios ofimáticos, redes y equipos electrónicos que sean efectivos.

La constante inflación, la reconversión monetaria y la escasez de moneda nacional en efectivo son factores que obligan a los contribuyentes a hacer uso obligatorio de las transferencias y el punto de venta.

También, es importante señalar que los controles internos de la cobranza de los Contribuyentes Especiales han cambiado y algunos han sido vulnerados por los mismos elementos señalados anteriormente. Esto a su vez, requiere la contratación de personal capacitado, y con actitudes idóneas para la revisión de las cuentas bancarias, realización de transferencias y el manejo del punto de venta.

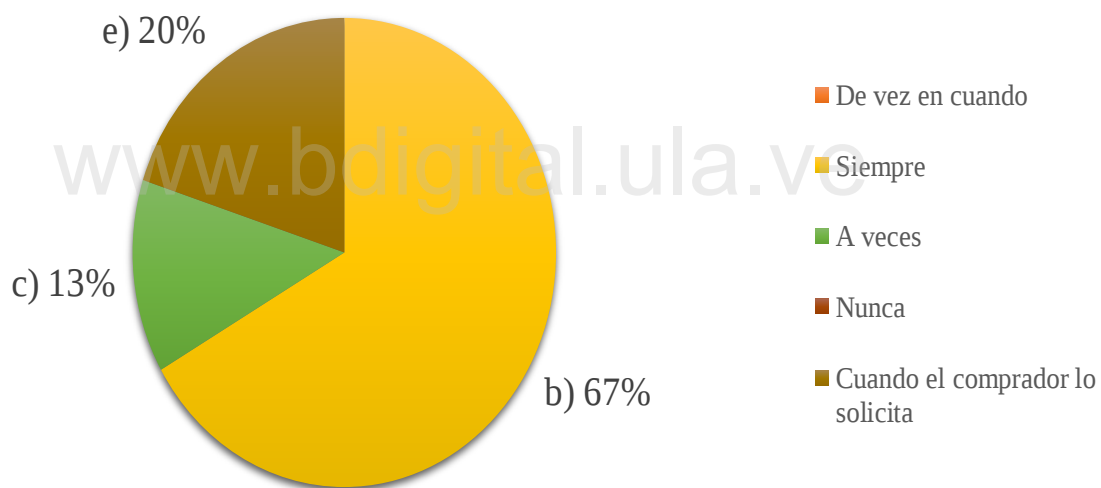
Con relación a la aceptación de moneda extranjera en estas entidades como medio de pago, un 19% de los contribuyentes, manifiesta su aceptación; y es de esperar que aumente cada día esta modalidad; debido al efecto que periódicamente hace la hiperinflación en la vida comercial venezolana y a la libre convertibilidad de la moneda en todo el territorio nacional, establecida por el Ejecutivo Nacional y el Banco Central de Venezuela a través de los convenios cambiarios, aprobados recientemente.

13.- Frecuencia de emisión de facturas

A fin de verificar el cumplimiento del deber formal de emitir facturas, se aplicó la pregunta a los Contribuyentes Especiales, y los resultados fueron los siguientes:

Cuadro 14**Frecuencia emisión de facturas**

Opciones		Frecuencia	(%)
a)	De vez en cuando	0	0
b)	Siempre	10	67
c)	A veces	2	13
d)	Nunca	0	0
e)	Cuando el comprador lo solicita	3	20
Total		15	100

**Gráfico 12. Frecuencia emisión de facturas.****Análisis**

El 67% de los encuestados emite las facturas siempre, el 20% las emite cuando el comprador las solicita y el 13% las emite a veces.

Esto nos demuestra que la mayoría de los contribuyentes especiales encuestados cumple el deber formal de emitir facturas regularmente, en cada venta que realiza y por ende se encuentra cumpliendo con todas las normas y providencias que así lo establecen. El 33 % restante, al no hacer la emisión de facturas de forma regular, mantiene un riesgo fiscal; es decir, una latente y posible sanción tributaria; debido a que se encuentran expuestos a la reprobación de una fiscalización de deberes formales, por parte de la Administración tributaria.

Recordemos, que la factura es el único documento válido para informar al Tesoro Nacional las ventas y el débito fiscal que ingresará al mismo, de allí es su importancia como elemento que siempre será evaluado en las fiscalizaciones de deberes formales.

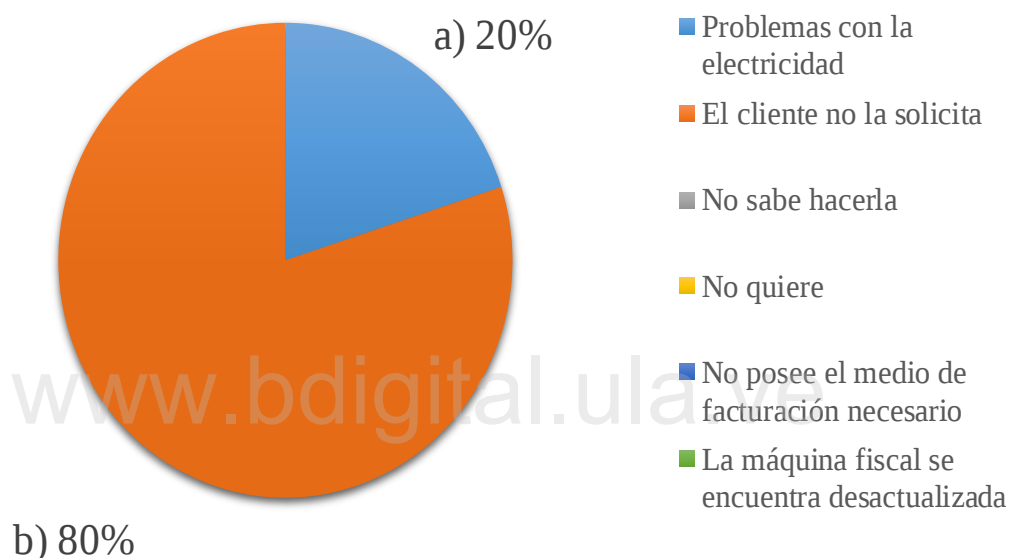
En relación a estos resultados, se deduce que, la facturación en los Contribuyentes Especiales, actualmente no se emite con la frecuencia debida y en consecuencia se estaría incumpliendo con el deber de emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos establecido en el artículo 155, numeral 2° del Código Orgánico Tributario (2014). La ley especial que lo establece es la Ley del IVA, así como sus requisitos mínimos dispuesto en esta ley en diversas normas de rango sub legal.

14.- Causas de la no emisión de factura siempre

En base a los resultados obtenidos en el ítem anterior, se propuso esta pregunta; a fin de diagnosticar qué factores limitan la emisión de la factura de forma regular, de acuerdo a la normativa vigente. Para realizar esta medición se consideró sólo a los Contribuyentes Especiales que no emiten la factura “siempre” o lo hacen “a veces”. La cantidad de participantes fueron 5 de estos contribuyentes que representan el 33% de la muestra en estudio de la pregunta número 13. A continuación, los resultados:

Cuadro 15**Causas de la no emisión de facturas siempre.**

Opciones		Frecuencia	(%)
a)	Problemas con la electricidad	1	20
b)	El cliente no la solicita	4	80
c)	No sabe hacerla	0	0
d)	No quiere	0	0
e)	No posee el medio de facturación necesario	0	0
f)	La máquina fiscal se encuentra desactualizada	0	0
Total		5	100

**Gráfico 13. Causas de la no emisión de facturas siempre.****Análisis**

El 80% manifestó que las facturas no se emiten siempre porque el cliente no las solicita y el 20% porque presenta fallas en el suministro de electricidad.

Estas razones no son válidas para no emitir las facturas de forma regular, tal como lo indica el artículo 54 y 55 de la Ley del IVA, donde señala la obligación de emitir facturas al momento de realizarse la venta, prestarse el servicio o en las demás operaciones gravadas o exentas.

En cuanto a las contingencias con los sistemas de facturación computarizados o automatizados, como es el caso de las fallas eléctricas, la Providencia Administrativa 00071, en su artículo 10 indica que se debe utilizar talonarios de formatos elaborados por imprentas autorizadas. En tal sentido, un gran porcentaje de los encuestados se encuentra transgrediendo este deber formal y por consiguiente ocultando o evadiendo ingresos, a su vez, se traducen en menos cantidades de Impuesto al Valor Agregado pagados al Estado venezolano.

No emitir facturas constituye un ilícito formal relacionado con el deber de emitir, entregar o exigir y conservar facturas u otros documentos, conforme el artículo 101 del Código Orgánico Tributario (2014) y es sancionado con clausura de diez días continuos de la oficina, local o establecimiento del contribuyente en que se hubiera cometido el ilícito y multa de ciento cincuenta unidades tributarias (150 UT). Esto también se considera como un indicio de defraudación tributaria según el artículo 120 del mismo Código.

La sanción de clausura prevista en este artículo se aplicará sólo en el lugar de la comisión del ilícito, aún en los casos en que el sujeto pasivo tenga varios establecimientos o sucursales. La sanción de clausura prevista para este ilícito tributario, se podrá extender más allá del lapso que se establece en la norma, hasta tanto el sujeto pasivo cumpla con los respectivos deberes formales y notifique a la Administración tributaria la regularización de la situación que dio origen al ilícito. Corregida la situación que motivó la aplicación de la sanción la Administración tributaria procederá en forma inmediata a levantar la medida de clausura. Es decir; la clausura de diez (10) días, es el periodo mínimo, ese tiempo se puede alargar, dependiendo de lo que tarde el contribuyente en subsanar el ilícito formal tributario cometido.

15.- Medios de facturación utilizados

La medición presentada a continuación, se presenta a fin de diagnosticar el cumplimiento de la formalidad de la facturación y los medios mecánicos utilizados para ello. Seguidamente los resultados:

Cuadro 16
Medios de facturación utilizados

Opciones		Frecuencia	(%)
a)	Formatos elaborados por imprentas	9	43
b)	Formas libres	1	5
c)	Máquina fiscal	11	52
d)	Ninguno	0	0
Total		21	100

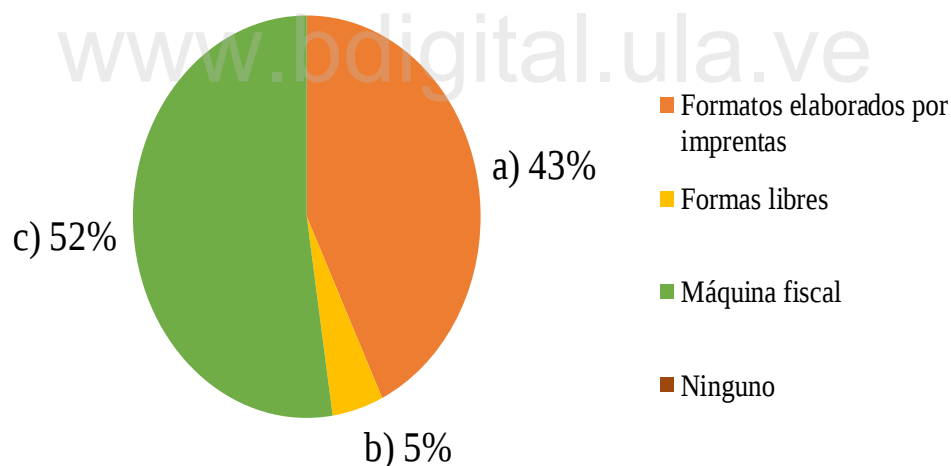


Gráfico 14. Medios de facturación utilizados.

Análisis

Los medios de facturación regularmente utilizados por los encuestados, es la máquina o impresora fiscal, con una medición del 52%, los formatos elaborados por

imprentas autorizadas el 43% y las formas libres el 5%. La opción ninguna, no tiene ponderación. Esto quiere decir que todos los Contribuyentes Especiales encuestados utilizan un medio de facturación y el de mayor empleo es la máquina o impresora fiscal, de acuerdo con la actividad que desempeñan, según la Providencia 00071.

En forma general, para la facturación, se utilizan los medios dispuestos en la Providencia 00071, siguiendo ampliamente las normas impuestas por la Administración Tributaria nacional.

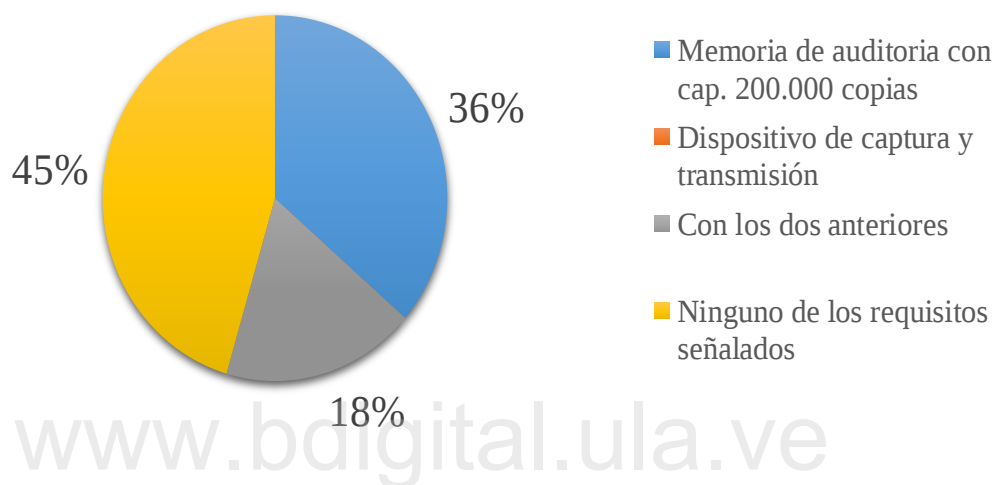
La Providencia Administrativa 00071 fue establecida en noviembre del 2011, con la finalidad de fijar los criterios de forma que deben tener impresos los formatos utilizados por los contribuyentes para registrar sus ventas, y otras transacciones como las devoluciones, entregas de mercancía, ajustes de precios y cantidades. Igualmente, la providencia fija los mecanismos obligatorios que deben emplearse para emitir las facturas y otros documentos, de acuerdo a la actividad económica y cantidad de ingresos del contribuyente. En este mismo instrumento normativo también encontramos la regulación de la facturación cuando la cobranza ha sido realizada en moneda extranjera.

16.- Dotación de la máquina fiscal utilizada

Mediante este ítem se pretende determinar, si los contribuyentes especiales se encuentran preparados para asumir las formalidades establecidas en la Providencia 0141, tiempo después de entrar en vigencia la misma. En esta providencia se establecen nuevas normas relacionadas con las imprentas y máquinas fiscales para la elaboración de facturas y otros documentos, se exige la incorporación a la máquina fiscal de una memoria de auditoría con capacidad de 200.000 copias y un dispositivo de captura y transmisión de datos. Seguidamente, los resultados:

Cuadro 17**Dotación de la máquina fiscal utilizada**

	Opciones	Frecuencia	(%)
a)	Memoria de auditoria con cap. 200.000 copias	4	36
b)	Dispositivo de captura y transmisión	0	0
c)	Con los dos anteriores	2	18
d)	Ninguno de los requisitos señalados	5	46
	Total	11	100

**Gráfico 15. Dotación de la máquina fiscal utilizada.****Análisis**

De los Contribuyentes Especiales encuestados que utilizan como medio de facturación la maquina fiscal, el 46% no cuenta con ninguno de los dos requisitos (memoria de auditoría con capacidad de 200.000 copias y dispositivo de captura y trasmisión de datos), el 36% están dotados sólo con la memoria de auditoría de 200.000 copias y el 18% cuenta con la dotación de los dos elementos antes señalados. Esto a su vez demuestra un bajo porcentaje de contribuyentes que actualmente se encuentran cumpliendo la exigencia tributaria indicada en la Providencia Administrativa 0141, emitida en octubre del 2018 y que tenía como fecha límite de aplicación el 06 de mayo del 2019.

En general, después de la vigencia de la Providencia Administrativa y aún el 82% de los contribuyentes especiales que están obligados al uso de máquinas fiscales no se encuentran totalmente acondicionadas para cumplir con los nuevos requerimientos.

Como lo indican los resultados los Contribuyentes Especiales han sido estrictamente controlados y estos se han mantenido firmes ante tantas medidas controladoras; sin embargo, pareciera que en esta última exigencia factores externos están influyendo en la adaptación de los nuevos equipos exigidos.

17.- Razones por las que el contribuyente no utiliza ningún medio de facturación

La consulta presentada a continuación tiene como objetivo examinar la existencia de factores que hayan dado lugar a la no facturación en un 100% por los Contribuyentes Especiales encuestados. Se fundamenta, en las respuestas de la pregunta identificada con el número 15, opción d.

Cuadro 18

Razones por las que el contribuyente, no utiliza ningún medio de facturación

	Opciones	Frecuencia	(%)
a)	Máquina fiscal dañada	0	0
b)	Máquina fiscal desactualizada	0	0
c)	Fallas de electricidad	0	0
d)	Falta de recurso humano capacitado	0	0
e)	Costos elevados	0	0
f)	Otros	0	0
	Total	0	0

Análisis

De acuerdo con los resultados obtenidos en el cuestionario, pregunta número 15, la opción d, no posee ninguna respuesta. Esto quiere decir, todos los Contribuyentes Especiales utilizan un medio de facturación, de acuerdo a la actividad económica desempeñada, siguiendo la Providencia Administrativa 00071, por lo tanto; este ítem, identificado con el número 17 no contiene calificación.

www.bdigital.ula.ve

18.- Actualización o adquisición de la máquina fiscal como costo significativo para la empresa

Esta pregunta se realiza con la finalidad de precisar si el costo de adquirir o actualizar una maquina fiscal es un factor que podría afectar el cumplimiento de la Providencia Administrativa 0141, sobre las nuevas normas relacionadas con las imprentas y máquinas fiscales para la elaboración de facturas y otros documentos. Los resultados obtenidos de la encuesta fueron los siguientes:

Cuadro 19

La actualización o adquisición de la máquina fiscal es un costo significativo para la empresa.

	Opciones	Frecuencia	(%)
a)	Sí	15	100
b)	No	0	0
	Total	15	100

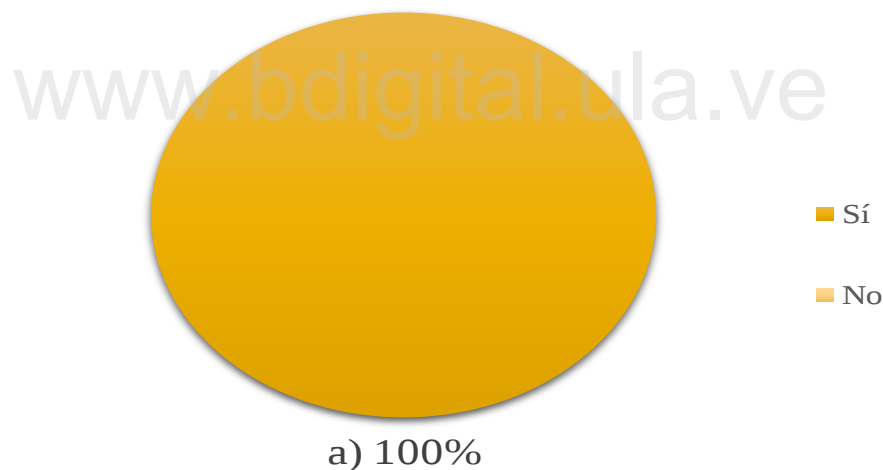


Gráfico 16. La actualización o adquisición de la máquina fiscal es un costo significativo para la empresa.

Análisis

De acuerdo con las respuestas obtenidas, la adquisición o actualización de una máquina fiscal, sí representa un costo significativo para la empresa. El 100% de los encuestados manifestaron una respuesta afirmativa. De esta forma se deduce que la actualización de las máquinas fiscales en los Contribuyentes Especiales no se ha cumplido en un 82% (cifra obtenida del ítem 16), y el alto costo operativo que esto representa podría ser un factor causante de la deficiencia observada.

En junio del 2019, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, manifestó en un comunicado a la Administración Tributaria (SENIAT), que no estaban completas las condiciones, para la implementación de esta providencia y, por tanto; recomendó evaluar su implementación.

www.bdigital.ula.ve

CONCLUSIONES

En cuanto al primero de los objetivos específicos, relativo a la verificación del cumplimiento de los deberes formales en Impuesto al Valor Agregado de los Contribuyentes Especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida, se concluye:

1) La mayoría de los Contribuyentes Especiales, objeto de muestra, del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida, cumplen con los deberes formales del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Sin embargo, deben mejorar el desempeño en algunos de ellos; debido a que se encuentran algunas deficiencias porcentuales en su aplicación. Esos deberes formales son: la emisión de facturas de forma regular y la entrega del comprobante de retención del IVA. La publicación en cartelera de la declaración del IVA no es una exigencia en la normativa vigente.

2) La emisión de facturas de forma regular no se cumple en todos los contribuyentes especiales, por ende; la administración tributaria presentó para el momento de la aplicación de la encuesta, un déficit fiscal importante, basado en la respuesta de emitir la factura “a veces” y “cuando el comprador la solicita”, correspondiente al ítem número 13.

3) La muestra de la investigación demostró que una cantidad de tres cuartas partes de los contribuyentes especiales, no están alineados con los dos nuevos elementos que deben tener las máquinas fiscales como deberes formales para efectuar la facturación: memoria de auditoría con capacidad de 200.000 copias y el dispositivo de captura y transmisión de datos. Para el momento de aplicación de la encuesta ya había transcurrido más de seis (6) meses del plazo máximo para la exigencia del cumplimiento de la providencia 0141.

4) Los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida, que no han cumplido con esta providencia 0141 o lo hacen de forma parcial, se encuentran extemporáneos en cuanto a este deber formal y; por ende, quedan en riesgo fiscal, expuestos a una posible sanción de clausura y multa. Las sanciones pecuniarias para los contribuyentes especiales, de acuerdo al Art. 108

del Código Orgánico Tributario serán aumentadas en un doscientos por ciento (200%).

5) El RIF del contribuyente especial encuestado en su mayor parte se encuentra impreso en las facturas emitidas, tal cual establece la Ley del IVA y su reglamento.

6) Las declaraciones de IVA y las declaraciones de las retenciones de IVA son realizadas de forma semanal, siguiendo la reforma tributaria establecida en agosto 2018. No existe irregularidad al respecto.

Continuando con el segundo objetivo específico de la investigación, sobre diagnosticar los factores que afectan el cumplimiento de los deberes formales en IVA por parte de los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida, las conclusiones son las siguientes:

7) No existen causas que motiven el incumplimiento de mantener los libros de compras y ventas en el establecimiento de la empresa. Un caso irregular de incumplimiento presentado en esta investigación se debe a la realización de auditoría contable y tributaria. Por ningún motivo los libros contables y especiales de compras y ventas deben estar fuera del domicilio del contribuyente.

8) Las declaraciones de IVA no se publican en la cartelera informativa de los contribuyentes especiales encuestados porque no tiene información al respecto y otros lo consideran innecesario; esto tiene sentido en cuanto no es un requerimiento de la normativa tributaria que las mismas sean exhibidas.

9) La cobranza de los contribuyentes especiales para el momento de la encuesta se estaba realizando en su mayoría con transferencia y mediante el punto de venta. Le sigue como medio aceptado de pago el efectivo de la moneda nacional y por último el efectivo en moneda extranjera. Esto demuestra que el contribuyente debe disponer obligatoriamente de instrumentos técnicos y tecnológicos para hacer viable la actividad comercial.

10) También existe contribuyentes especiales que no emiten la factura siempre, las razones mencionadas fueron: el cliente no la solicita y las fallas del servicio eléctrico. Esto denota la falta de voluntad del contribuyente de emitir facturas

por sus ventas con regularidad.

11) Todos los contribuyentes especiales encuestados consideran que comprar o actualizar una maquina fiscal, con los nuevos requerimientos representa un costo significativo para cumplir con la formalidad. Es alto el costo que debe asumir una entidad económica para asumir meramente una formalidad, la retribución de beneficios es nula para el contribuyente.

12) Las razones señaladas por los contribuyentes especiales encuestados para no entregar el comprobante de retención a los proveedores han sido: presentan algunos desperfectos en los equipos utilizados para ello, otros consideran no tienen al personal para hacer esa tarea y no les da tiempo de hacerlo ellos mismo. Esta negación a cumplir el deber formal se considera menos costoso que hacer el proceso de entrega.

Por último, presento las conclusiones del tercer objetivo específico, el cual es conocer el estado actual de la facturación por parte de los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Mérida:

13) Los contribuyentes objeto de estudio utilizan algunos de los medios de facturación dispuestos en la normativa tributaria. Y se constató que la mayor parte de los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida emiten sus facturas de forma regular y para ello utilizan la máquina fiscal.

14) Los contribuyentes especiales que no emiten las facturas siempre, no lo hacen por falta de voluntad y desinformación; debido a que expresaron no hacerlo porque el cliente no las solicita y por fallas en el sistema eléctrico, razones que no justifican el incumplimiento. Estos contribuyentes especiales violan el ordenamiento jurídico dispuesto en los artículos 54 y 55 de la Ley del IVA así como el artículo 10 de la Providencia administrativa 00071.

Finalmente, se da cumplimiento al objetivo general de la investigación que es evaluar el cumplimiento de los deberes formales del Impuesto al Valor Agregado por los Contribuyentes Especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida y se concluye que, en términos generales, dan cumplimiento a tales deberes formales salvo algunas excepciones que pueden ser corregidas de forma inmediata.

Estos deberes tienen un alto costo indirecto y en muchos casos ponen en riesgo la viabilidad económica del Contribuyente Especial. Desde la reforma fiscal de 2018 la exigencia de obligaciones y deberes tributarios a estos contribuyentes se ha elevado de forma exagerada.

La administración tributaria constantemente elabora una serie de normas relativas a deberes formales, afincándose en los contribuyentes especiales, por ser el sujeto pasivo con mayor cantidad numérica de recaudación nacional. En 2018 presento una reforma tributaria significativa en cuanto al IVA; acelero la recaudación, obligando al Contribuyente Especial a presentar declaraciones semanales que requieren mayor cantidad de recursos para su cumplimiento. La facturación también fue apuntada, se exigió el uso de máquinas fiscales para la emisión de facturas con dos nuevos elementos técnicos improvisados de alto costo. En mi particular opinión, existe el caldo de cultivo perfecto para hacer florecer el “gran negocio de las maquinas fiscales”, soportada en el cumplimiento de una formalidad, sin importar las consecuencias en el sujeto pasivo.

www.bdigital.ula.ve

RECOMENDACIONES

Al culminar la investigación, se realizan una serie de recomendaciones a los Contribuyentes Especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida:

1) Formación tributaria: Incorporar al personal administrativo y contable de los Contribuyentes Especiales, en jornadas de formación académicas relacionadas con la Ley del IVA, su reglamento, el Código Orgánico tributario (2020) y las providencias administrativas emitidas por el SENIAT sobre este impuesto. Otra forma de formación oportuna y a bajo costo es la lectura diaria y en equipo de los instrumentos legales arriba señalados, durante la jornada laboral, en el mismo establecimiento de los contribuyentes. En este sentido, organizar y mantener al alcance del personal contable y administrativo una biblioteca con todas las leyes, reglamento, instructivos y providencias administrativas emitidas por la Administración tributaria.

2) Fortalecer la emisión y entrega de comprobantes de retención: Asignar en la medida de lo posible, la emisión y entrega de comprobantes de retención de IVA a una sólo persona que cumpla a cabalidad esta función o realizarlo durante horas específicas del día, y así cumplir a cabalidad este deber formal. Recordar que estos comprobantes se pueden entregar por correo electrónico previo acuerdo entre las partes. De esta forma se agiliza y se hace menos costoso dicho proceso.

3) Hacer uso de los formatos elaborados por imprentas autorizadas para la emisión de facturas manuales, cuando la máquina fiscal quede inoperativa por los cortes en el servicio eléctrico; de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 de la providencia 00071, sobre las Normas generales de emisión de facturas y otros documentos. De esta forma los contribuyentes especiales evitan o minimizan la posibilidad de una sanción por incumplimiento del deber formal de emisión de facturas y en consecuencia un posible indicio de defraudación tributaria.

A la Administración tributaria nacional (SENIAT) se recomienda:

a) Suspender la ejecución de la providencia 0141 y establecer un sistema de

facturación accesible a los contribuyentes.

b) Emitir una normativa que conciba la factura como documento simple y uniforme para todas las operaciones comerciales, digitales o no, impresas o no y que tengan como elemento de fiabilidad, la certificación de su pago a través de la banca. Esto ahorraría cuantiosas sumas a la nación, reduciría la corrupción, simplificaría las operaciones entre los privados, se destinaría esfuerzos y recursos en mejorar las operaciones comerciales y activar la economía del país.

www.bdigital.ula.ve

REFERENCIAS

- Andara Suárez, L. J. (2017). “La autoliquidación: declaración de las operaciones económicas realizadas por los particulares. Una visión desde el Derecho y la doctrina comparada”. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, N° 77. Bogotá.
- Andara Suárez, L. J. (2018a). Manual de Derecho Tributario I. Derecho sustantivo. Mérida: editor-autor.
- Andara Suárez, L. J. (2018b). “El concepto de autoliquidación en la aplicación de los tributos”. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, N° 78. Bogotá.
- Andara Suárez, L. J. (2018c). “Distinción entre Derecho tributario sustantivo y Derecho tributario adjetivo: vinculación con el estudio de los deberes tributarios” (2018). Revista Justicia Tributaria, edición 8, Tribunal Administrativo Tributario, Panamá.
- Arias, F. (2006). “El Proyecto de Investigación”. 5ta edición. Editorial Episteme. Caracas.
- Bello, G. (2017). “Propuesta de lineamientos que optimicen el control fiscal en la verificación del cumplimiento de deberes formales por parte de los contribuyentes ordinarios del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la Región Central. Caso de estudio: Avenida Bolívar del Municipio Bejuma”. (Inédito), Trabajo Especial de Grado para optar al grado de Especialista en Gerencia Tributaria en la Universidad de Carabobo.
- Bolívar, N. (2018). “Cumplimiento del decreto reglamentario sobre agente de retención del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar por parte de las pymes ubicadas en el Municipio Girardot del Estado Aragua”. (Inédito), Trabajo Especial de Grado para optar al grado de Especialista en Gerencia Tributaria en la Universidad de Carabobo.
- Briones, G. (2002). “Metodología de la investigación cuantitativa en las ciencias sociales”. Instituto colombiano para el fomento de la educación superior. Bogotá.
- Cea, M. (2011). “Metodología cuantitativa: Estrategias y técnicas de investigación social”. Madrid.
- Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial 6.152 extraordinario de fecha 18 de noviembre de 2014.

Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial 6.507 extraordinario de fecha 29 de enero de 2020.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Gaceta Oficial 5.908, de fecha 19 de febrero de 2009.

Decreto N° 67, Gaceta Oficial 6.395, de fecha 17 de agosto de 2018.

Decreto N° 863, Gaceta Oficial 35.816, de fecha 13 de octubre de 1995.

Enciclopedia jurídica on line.(2014).www.enciclopedia-juridica.biz14.com/ (Consultada en junio 2019).

García Larralde, H. (2017). “Por qué se ha producido la hiperinflación actual en Venezuela”. Observatorio del Gasto Público Cedice. Caracas.

García, Pelayo y Gross. (2007). “Larousse diccionario básico Lengua Española”. Ediciones Larousse, S.A. México.

Giuliani Fonrouge, C. (1993). “Derecho financiero”. Volumen I. Edición 5ª. Depalma.Buenos Aires.

Glosario Aduanero y Tributario del Servicio Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. (s/f). Oficina de información y comunicación del SENIAT. Caracas.

Guevara C. E. (2012). “Incongruencias e inconsistencias de la Unidad Tributaria”, 30 años de la codificación del Derecho Tributario en Venezuela. Tomo 1. Derecho Tributario Sustantivo, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas.

Guevara C., E. (2008). “Naturaleza del comprado y el receptor del Impuesto al Valor Agregado”, XXXIV Jornadas J. M. Domínguez Escovar Derecho Tributario, Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara, Barquisimeto.

Hernández, Fernández y Baptista. (2006). “Metodología de la Investigación”. Mc Graw Hill. Cuarta edición. México D.F.

Hurtado de Barrera, J. (2000). “Metodología de la Investigación holística”. Tercera edición. Fundación Sydal. Caracas.

Jarach, D. (2007). “Finanzas Publicas y Derecho Tributario”. Argentina.

Lago Montero, J. M. (1998). “La sujeción a los diversos deberes y obligaciones

tributarias”, Madrid.

Latorre, A. Rincón, D. y Arnal, J. (2011). “Investigación educativa”. Fundamentos y metodologías. Barcelona.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Gaceta Oficial N° 6.396, de fecha 21 de agosto de 2018.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Gaceta Oficial N° 6.507 extraordinario, de fecha 29 de enero de 2020.

London, C. (2017). Blog Gerencia y tributos. <https://gerenciaytributos.blogspot.com>. (Consultada en junio 2019).

Luqui J. (1989). “La obligación tributaria”, Depalma, Buenos Aires.

Marcano Ruíz M. (2008). “Variables relacionadas al incumplimiento de los deberes formales en los contribuyentes del Municipio Libertador del Estado Mérida”. (inédito), Trabajo especial de grado para optar al grado de Especialista en Gestión de Tributos Nacionales, en la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública. Caracas.

Martínez Morán, M. (2008). “Impuesto al Valor Agregado”, XXXIV Jornadas J. M. Domínguez Escovar Derecho Tributario, Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara, Barquisimeto.

Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas. (2020). www.mppef.gob.ve (Consultada en junio 2020).

Moreno de Rivas, A. (2002). “Responsabilidad personal de los representantes, gerentes, administradores y asesores tributarios de empresas”. Caracas.

Normas relacionadas con las imprentas y máquinas fiscales para la elaboración de facturas y otros documentos. Providencia N° 0141, Gaceta Oficial N° 41.518, de fecha 06 de noviembre de 2018.

Providencia 0049, Gaceta Oficial 40.720, de fecha 10 de agosto de 2015.

Providencia 0421, “Normas generales de emisión y elaboración de facturas y otros documentos”, Gaceta Oficial 38.548, de fecha 23 de octubre de 2006.

Providencia 0591, “Normas generales de emisión de facturas y otros documentos”, Gaceta Oficial 38.759 de fecha 31 de agosto de 2007. Reimpresa por error material en Gaceta Oficial 38.776 de fecha 25 de septiembre de 2007.

Providencia 0592, “Normas relativas a Imprentas y Maquinas Fiscales para la elaboración de facturas y otros documentos”, Gaceta Oficial 38.759 de fecha 31 de agosto de 2007. Reimpresa por error material en Gaceta Oficial 38.776 de fecha 25 de septiembre de 2007.

Providencia 0685, Gaceta oficial 38.622, de fecha 06 de noviembre de 2006.

Providencia Administrativa 00071, “Normas generales de emisión de facturas y otros documentos”, Gaceta Oficial 39.795 de fecha 8 de noviembre de 2011.

Providencia Administrativa 0257, “Normas generales de emisión de facturas y otros documentos”, Gaceta Oficial 38.997, de fecha 19 de agosto de 2008.

Providencia N° 128, Gaceta Oficial N° 41.468, de fecha 27 de agosto de 2018. Ramírez, J. (2018). “¿Qué son las Variables Dependiente e Independiente? Ejemplos”.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Gaceta Oficial 5.363, de fecha 12 de julio de 1999.

Resolución 1.891, Gaceta Oficial 38.659 de fecha 09 de abril de 2007.

Resolución 1.991, Gaceta Oficial 38.863 de fecha 01 de febrero de 2008.

Resolución 320 “Disposiciones relacionadas con la Impresión y emisión de facturas y otros documentos”; publicada en Gaceta Oficial 36.859, de fecha 29 de diciembre de 1999.

Salkind, N. (1999). “Métodos de investigación”. 3 era. Edición. Prentice Hall. México.

Sentencia N° 00479, de la Sala político administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 23 de abril de 2008, caso: Tenería Primero de Octubre, C.A. Vs Fisco Nacional, 36 Colección Doctrina Judicial del Tribunal Supremo de Justicia, Doctrina Contencioso Administrativa y Tributaria. Octubre 2007-Diciembre 2008. (2009). Caracas.

Sol Gil, J. (2015). “El agente de retención o percepción tributario”, 145 Revista de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario- Legis, Caracas.

Tamayo y Tamayo. (2007). “Metodología formal de la investigación científica”. Limusa. México.

Villegas. (1999). “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. Edición 7ª

Ediciones Depalma. Buenos Aires.

www.lifeder.com. (Consultado en junio 2019).

www.bdigital.ula.ve

ANEXOS

www.bdigital.ula.ve

**CUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES FORMALES DEL IMPUESTO AL
VALOR AGREGADO POR LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES**

Caso: Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida

CUESTIONARIO

Dirigido a contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.

Lugar de aplicación: Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.

Fecha de aplicación: _____ .

1.- ¿Dónde mantiene la empresa los libros de compras y ventas?

a) Oficina del Contador: _____

b) Domicilio de los propietarios o gerentes: _____

c) Sede de la empresa: _____

d) Otros lugares: _____

Sólo si la respuesta es diferente a la opción “c”, aplicar el ítem 2.

2.- ¿Por qué los libros de compras y ventas permanecen fuera del domicilio de la empresa?

a) Por orden del Contador: _____

b) No tienen la posibilidad de traslado: _____

c) Evitar el traslado semanal o mensual: _____

d) Ninguna de las anteriores: _____

e) Otras causas: _____ Indique cuál: _____

3.- ¿En cuál de las siguientes opciones se encuentra plasmado el número de inscripción fiscal (RIF)?

- a) Las facturas: _____
- b) Logo de la empresa: _____
- c) Avisos y/o publicidad de la empresa: _____
- d) Todas las anteriores: _____
- e) Sólo en facturas: _____

4.- ¿Con qué frecuencia realiza la declaración del IVA?

- a) Mensual: _____
- b) Diario: _____
- c) Semanal: _____
- d) Otro período: _____ Indicar cuál: _____

Sólo si la respuesta es diferente a la opción “c”, aplicar el ítem 5.

5.- ¿Por qué realiza las declaraciones de IVA con períodos diferentes al semanal?

- a) Faltas de internet: _____
- b) Problemas con el contador: _____
- c) Múltiples ocupaciones: _____
- d) Es lo que corresponde: _____
- e) Otra causa: _____. Indicar cuál: _____

6.- ¿Con qué frecuencia realiza la declaración de retenciones de IVA?

- a) Mensual: _____
- b) Diario: _____
- c) Semanal: _____
- d) Otro período: _____ Indicar cuál: _____

7.- ¿Por qué realiza las declaraciones de IVA con períodos diferentes al semanal?

- a) Faltas de internet: _____
- b) Problemas con el Contador: _____
- c) Múltiples ocupaciones: _____
- d) Es lo que corresponde: _____
- e) Otra causa: _____ Indicar cuál: _____

8.- ¿Por cuánto tiempo conserva los libros de compras y ventas, las facturas y otros documentos?

- a) Un (1) año y se desechan: _____
- b) Seis (6) años y se desechan: _____
- c) Nunca se desechan: _____
- d) Un (1) mes y se desechan: _____
- e) Se desechan de forma inmediata: _____

9.- ¿Exhibe las declaraciones de IVA?

- a) Sí: _____
- b) No: _____

En caso de responder “No”, aplicar el ítem 10.

10.- ¿Por qué no exhibe en la cartelera informativa las declaraciones de IVA?

- a) No tiene fotocopidora: _____
- b) No quiere incurrir en el costo de impresión o fotocopia: _____
- c) No tiene información al respecto: _____
- d) La cartelera informativa no tiene espacio suficiente: _____
- e) Es innecesario: _____

11.- ¿Con qué frecuencia entrega los comprobantes de retenciones de IVA?

a) Siempre: _____

b) A veces: _____

c) Nunca: _____

En caso de marcar la opción “c”, indicar la causa: _____

12.- ¿Cuáles son las formas de pago aceptadas por el contribuyente?

a) Transferencia: _____

b) Punto de venta: _____

c) Efectivo moneda nacional: _____

d) Moneda extranjera: _____

e) Intercambio de mercancías o servicios: _____

f) Todas las anteriores: _____

13.- ¿Con qué frecuencia emite facturas?

a) De vez en cuando: _____

b) Siempre: _____

c) A veces: _____

d) Nunca: _____

e) Cuando el comprador lo solicita: _____

Sólo si la respuesta es diferente a la opción “b” aplicar el ítem 14.

14.- ¿Por qué no emite la factura siempre?

a) Problemas con la electricidad: _____

b) El cliente no la solicita: _____

c) No sabe hacerla: _____

d) No quiere: _____

e) No posee el medio de facturación necesaria: _____

15.- ¿Cuál medio de facturación utiliza?

- a) Formatos elaborados por imprentas: _____
- b) Formas libres: _____
- c) Máquina fiscal: _____
- d) Ninguno: _____

Si la respuesta es la opción “c”, aplicar el ítem 16. Si la respuesta es la opción “d”, aplicar el ítem 17.

16.- ¿Con cuál de los siguientes requisitos está dotada su máquina fiscal?

- a) Memoria de auditoría con capacidad para almacenar 200.000 copias de los documentos generados por la máquina fiscal (antes 76.640 copias): _____
- b) Un dispositivo de captura y transmisión de datos: _____
- c) Con los dos anteriores: _____
- d) Con ninguno de los requisitos señalados: _____

www.bdigital.ula.ve

17.- ¿Por cuál de las siguientes razones no utiliza ningún medio de facturación?

- a) Máquina fiscal dañada: _____
- b) Máquina fiscal desactualizada: _____
- c) Fallas de electricidad: _____
- d) Faltante de recurso humano capacitado: _____
- e) Costos elevados: _____
- f) Otro: _____ Indicar cuál: _____

18.- ¿La adquisición o actualización de una máquina fiscal, representa un costo significativo para su empresa?

- a) ____ Sí ____
- b) ____ No ____

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTOS INTERNOS

MATRIZ DE VALIDACIÓN DEL CUESTIONARIO

Instrucciones: En la siguiente matriz se muestra un renglón para cada pregunta del cuestionario, al igual que una escala de valoración que va desde 1 hasta 3. Indique con una equis (X) la opción que considere correcta de acuerdo al grado de relevancia, pertinencia y redacción de cada pregunta, con respecto a los objetivos y el cuadro de operatividad de variables.

Las escalas son las siguientes:

Escalas: 3= Excelente 2 = Bueno 1=Deficiente

ITEM	REDACCION			PERTINENCIA			RELEVANCIA		
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									
15									
16									
17									
18									

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLE

**CUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES FORMALES DEL IMPUESTO AL
VALOR AGREGADO POR LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES. Caso:
MUNICIPIO LIBERTADOR DEL ESTADO BOLIVARIANO DE MÉRIDA**

Autor: Lic. Mayelyz Díaz.

Tutor: Dr. Lenin José Andara

Fecha: marzo 2021.

RESUMEN

Los deberes formales son fundamentales en la forma de aplicar los tributos en Venezuela, ya que es así como los particulares facilitan que los tributos puedan aplicarse sin la intervención de la Administración tributaria. En el Impuesto al Valor Agregado (IVA) los deberes formales forman una parte trascendental para la determinación y control, los mismos varían desde la antigua declaración mensual hasta las nuevas modalidades de declaración-liquidación (autoliquidación). La condición de contribuyente especial ha hecho que estos deberes tributarios tengan una mayor carga y responsabilidad para las empresas. Es por eso que en esta investigación se evalúa el cumplimiento de los deberes formales del Impuesto al Valor Agregado por los Contribuyentes Especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida mediante la verificación de su cumplimiento en el ámbito ya delimitado, así como el diagnóstico de los factores que afectan su cumplimiento y conocer el estado actual de su facturación. Estos deberes se ven acentuados con la reforma tributaria de 2018 que hizo más gravoso su cumplimiento. El tipo de investigación es descriptivo y su diseño es de campo a través de una encuesta aplicada a una muestra de contribuyentes especiales. En términos generales, dan cumplimiento a tales deberes formales salvo algunas excepciones que pueden ser corregidas de forma inmediata. Estos deberes tienen un alto costo indirecto y en muchos casos ponen en riesgo la viabilidad económica del Contribuyente Especial. Desde la reforma fiscal de 2018 la exigencia de obligaciones y deberes tributarios a estos contribuyentes se ha elevado de forma exagerada.

Palabras clave: deberes formales, contribuyentes especiales, IVA, cumplimiento.

TABLA DE OBJETIVOS Y VARIABLES

Objetivo específico	Variable	Dimensión	Indicador	Instrumento	Ítem
Verificar el cumplimiento de los deberes formales en Impuesto al Valor Agregado de los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Mérida.	Cumplimiento Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Reglamento del IVA, providencias administrativas del Seniat N° 0056,0071, 0141 y 128. Decreto presidencial 67.	Actualidad	Deberes formales Facturación Retención Libros de compra y ventas Conservación Contribuyentes Declaraciones	Cuestionario	1 3 4 6 8 9 11 13 14 15 16
Diagnosticar los factores que afectan el cumplimiento de los deberes formales en IVA por parte de los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Mérida.	Indicadores que sirven para conocer la situación actual de los contribuyentes	Obligación tributaria	Desconocimiento Asesoría Personal Recursos económicos Formación Controles Sanciones Retribución del beneficio Elementos externos Fiscalización	Cuestionario	2 5 7 10 12 14 15 17 18
Conocer el estado actual de la facturación por parte de los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Mérida	Frecuencia de facturación, medios utilizados para la facturación y para la cobranza. Actualización de la máquina fiscal.	Mecanismos	Frecuencia Pago Medios de facturación	Cuestionario	13 14 15 16 17 18