

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIDAD TECNICA EN TRIBUTOS

**PROCEDIMIENTOS EN LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA EN LA
FACTURACION Y RETENCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
EN LA EMPRESA CLINISALUD MEDICINA PREPAGADA S.A**

AUTOR (a): T.S.U Adriana E. Mejía M.

TUTOR (a): Abog. Esp. Belkis Albarrán.

MÉRIDA, OCTUBRE 2015

C.C. Reconocimiento

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

**PROCEDIMIENTOS EN LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA EN LA
FACTURACION Y RETENCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
EN LA EMPRESA CLINISALUD MEDICINA PREPAGADA S.A**

Trabajo de Grado para optar al Título de Especialista Técnico en Rentas Internas
Mención Tributo.

AUTOR (a): T.S.U Adriana E. Mejía M.

TUTOR (a): Abg. Esp. Belkis Albarrán.

MÉRIDA, OCTUBRE 2015

C.C. Reconocimiento

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

AUTOR (a): T.S.U Adriana E. Mejía M.

TUTOR (a): Abg. Esp. Belkis Albarrán.

FECHA: Octubre 2015

RESUMEN

El presente trabajo de investigación consistió en identificar los procedimientos en la aplicación de la normativa en la facturación y retención del Impuesto al Valor Agregado, en primer lugar fue necesario verificar los procedimientos actuales de recepción de facturas y emisión de comprobantes, y que estrategias deberán aplicarse con respeto a la normativa en función de los procedimientos emitidos por la providencia administrativa 071. La presente Providencia tiene por objeto establecer las normas que rigen la emisión de facturas, órdenes de entrega o guías de despacho, notas de débito y notas de crédito, de conformidad con la normativa que regula la tributación nacional atribuida al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). En su marco metodológico la investigación es de tipo descriptiva, documental y de campo, el método a emplear para la recolección de datos utilizados fue la observación directa, entrevista y revisión documental. Posibles conclusiones, a la empresa Clinisalud, se detectaron un conjunto de anomalías con relación al impuesto al Valor Agregado IVA, en cuanto al cumplimiento parcial de los deberes formales establecidos en el Código Orgánico Tributario, Ley de Impuesto al Valor Agregado y Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Palabras Claves: Retencion de IVA, agentes de retencion, emision de facturas y comprobantes, contribuyentes especiales.

INDICE

	pp.
DEDICATORIA	i
AGRADECIMIENTOS	i
RESUMEN	iii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO	
I EL PROBLEMA	
Planteamiento del Problema.....	4
Objetivos de la Investigación.....	8
General.....	8
Específicos.....	8
Justificación de la Investigación.....	9
Alcances de la Investigación.....	10
Delimitación de la Investigación.....	10
II MARCO REFERENCIAL	
Antecedentes de la Investigación.....	12
Antecedentes Históricos de la empresa.....	15
Misión y Visión de la Empresa.....	15
Bases Teóricas.....	15
Tributos.....	15
El Sistema Tributario.....	16
Obligación Tributaria.....	19
Antecedentes Históricos del Impuesto Al Valor Agregado.....	22
Evolución histórica del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela....	22
El Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	25

	pp.
Ley del impuesto al Valor Agregado (IVA).....	26
Naturaleza y características del Impuesto al Valor Agregado.....	27
Tasas.....	29
Crédito fiscales y débitos fiscales.....	32
Contribuyentes Especiales.....	32
Providencia administrativa.....	34
Bases teóricas.....	39
Definición de Términos Básicos.....	67
Operacionalización de Variables.....	69
 III MARCO METODOLÓGICO	
Tipo de Investigación.....	70
Diseño de la Investigación.....	71
Fases para la Investigación.....	71
Población y Muestra.....	72
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.....	73
Instrumentos.....	74
Técnicas de Análisis de Datos.....	75
Validez y Confiabilidad.....	75
 IV ANÁLISIS DE RESULTADOS	
Análisis e Interpretación de los Resultados.....	76
Propuesta.....	77
Análisis de la Lista de cotejo.....	82
Cuadros.....	84
Análisis de la entrevista.....	86
Procedimientos de Recepción de Facturas.....	88

Estrategias en la aplicación de los procedimientos.....	94
---	----

V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones.....	100
-------------------	-----

Recomendaciones.....	101
----------------------	-----

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	102
---------------------------------	-----

ANEXOS.....	105
-------------	-----

www.bdigital.ula.ve

INTRODUCCIÓN

El Impuesto al Valor Agregado, con sus numerosas modificaciones tanto de contenido como incluso de denominación, sin duda alguna, la reforma fiscal de mayor impacto en el régimen tributario de Venezuela en la última década.

Este impuesto se ha convertido en sus primeros diez años de vigencia en la herramienta de recaudación fiscal más importante de la hacienda nacional, después de la recaudación petrolera. En la actualidad corresponde al IVA el ingreso tributario de mayor caudal, superando con creces el producto del Impuesto Sobre La Renta (en adelante ISRL), provenientes de los contribuyentes que se dedican a actividades distintas.

Este tributo grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios, la importación de bienes aplicable en todo el territorio nacional y toda actividad definida en la Ley como hecho imponible. Es considerado como un impuesto plurifásico y regresivo ya que la carga tributaria no guarda relación entre la renta y su gasto o inversión, soportando la carga el consumidor final.

El IVA es un impuesto indirecto sobre el consumo, es decir, financiado por el consumidor final. Este impuesto no es percibido por el fisco directamente del tributo, de ahí la importancia y cumplimiento del mismo. El servicio de rentas internas puede designar como "Contribuyentes Especiales" a determinados sujetos pasivos cuyas actividades se consideren importantes para la Administración Tributaria, ejemplo de ello, CliniSalud, empresa que ha sido calificada como contribuyente especial atendiendo al nivel de ingresos brutos anuales, según la Gerencia de Tributos Internos de la Región de su jurisdicción. Estos sujetos pueden ser o no entes públicos, empresas privadas, personas naturales o jurídicas; y, puede que sean o no contribuyentes ordinarios del IVA, lo cual dependerá no de su calificación como contribuyente especial, sino del hecho de que estén o no sujetos al impuesto y que realicen o no los hechos imposables establecidos en la Ley.

Esta investigación incorporará una herramienta en la asesoría al contribuyente dándole a conocer todas las características que se presentan en la recepción de

facturas y emisión de comprobantes de retenciones del IVA, permitiendo retroalimentar el conocimiento en cuanto al cumplimiento de los deberes formales en la Ley del IVA. Esto se debe a que en los actuales momentos dicho impuesto ha sido fiscalizado con una mayor presencia fiscal en los contribuyentes ordinarios y especiales, por lo que se hace necesario que los asesores tributarios no solo conozcan la normativa que lo regula, sino también las normas procedimentales para su mejor cumplimiento de los deberes formales.

En su marco metodológico, la investigación es de tipo descriptiva, documental y de campo; el método a emplear para la recolección de datos utilizados fue la observación directa, entrevista y revisión documental. En orden a lo anterior la investigación se desarrolla en cinco capítulos:

Capítulo I: Denominado El Problema, en el cual se desarrolla el planteamiento del problema, se formula el objetivo general y los objetivos específicos y, finalmente, se presenta la justificación de la investigación.

Capítulo II: Está constituido por el Marco Teórico, donde se describe cada uno de los elementos que serán directamente utilizados en el desarrollo de la investigación, a su vez cuenta con: Antecedentes de la Investigación, las bases teóricas conformadas por la segunda parte del marco teórico que corresponde al desarrollo de los aspectos generales del tema y la definición de términos básicos compuestos por conceptos involucrados en las variables de investigación.

Capítulo III: Se expone cómo se desarrolló la investigación, describiéndola de acuerdo a su naturaleza, población y muestra total, las técnicas e instrumentos de recolección de datos aplicados, las técnicas utilizadas para el procesamiento y análisis de datos e interpretación de los resultados obtenidos.

Capítulo IV: Se exponen los resultados siguiendo el orden de los objetivos específicos de la investigación.

Finalmente, en el Capítulo V se detallan las conclusiones y recomendaciones para concluir, se presentan las referencias bibliográficas y los respectivos anexos.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

El IVA fue creado mediante la ley habilitante otorgada al entonces Presidente Ramón J. Velásquez, en fecha de 16 de septiembre del 1993. Se considera un tributo que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes. Este impuesto se aplica en todo el territorio nacional y lo pagan las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos y económicos, públicos o privados que, en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, que realicen actividades definidas por la Ley como hechos imponible.

Cosciani, (1969) expresa: “El Impuesto al Valor Agregado se paga en todas las etapas de la producción pero no tiene efecto acumulativo, pues el objeto de la imposición no es el valor total del bien sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa de la producción y distribución, desde la materia prima hasta el producto terminado, y como las sumas de valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponden a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, el impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones” p.12.

Se concibe como un impuesto plurifásico, es considerado también regresivo ya que la carga tributaria no guarda relación entre la renta y su gasto o inversión, soportando la carga el consumidor final a través de la figura de la traslación. (Zerpa: 2011, p.23).

A raíz de esto, el sistema tributario venezolano ha ido evolucionando gradualmente con la finalidad de lograr la integración entre las características de los tributos y las necesidades económicas del país, es por ello que las disposiciones legales que regulan los tributos conforman el sistema tributario venezolano. Dichas disposiciones han sido modificadas y reformadas en la medida y condiciones económicas que el territorio venezolano lo amerite, para poder hacer frente a las necesidades públicas, aquellos que nacen de la vida colectiva y se satisfacen o se intentan satisfacer mediante la actuación del Estado.

En Venezuela, el instituto encargado de recaudar los impuestos actualmente es el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, en adelante SENIAT: Órgano competente del Ejecutivo Nacional para ejercer, entre otras, las funciones de: 1) Recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios. 2) Ejecutar los procedimientos de verificación y de fiscalización y determinación para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo; 3) Liquidar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios, cuando fuere procedente; 4) Asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias solicitando de los órganos judiciales las medidas cautelares, coactivas o de acción ejecutiva, y, 5) Inscribir en los registros, de oficio o a solicitud de parte, a los sujetos que determinen las normas tributarias y actualizar dichos registros de oficio o a hacerlo requerimiento del interesado.

El SENIAT creó la categoría de sujetos pasivos especiales, mediante la Providencia número 0296, publicada en la Gaceta Oficial número 37.970 del 30 de junio de 2004 y vigente a partir del 1° de julio de 2004. La Providencia establece que no perderán la condición de contribuyentes especiales los sujetos calificados y notificados como tales con anterioridad a la entrada en vigencia de la Providencia.

Siguiendo este orden de ideas, se aclara que podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales, sometidos al control y administración de la respectiva Gerencia Regional de Tributos Internos según su domicilio fiscal:

1. Las personas naturales que hayan obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente a 7.500 Unidades Tributarias (UT), conforme a su

última declaración jurada anual para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o también los que hayan efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos superiores a 625 UT mensuales, conforme a lo señalado en cualquiera de las seis últimas declaraciones, esto para el caso de tributos que se liquiden por períodos mensuales.

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

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

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

5. Los contribuyentes que realicen operaciones aduaneras de exportación, con exclusión de los sujetos pasivos calificados por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital.

De igual manera la Administración Tributaria anunció la emisión de las Providencias Administrativas N° 103 y 104 de fecha 30 de octubre de 2009, publicadas en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N°39.296, a través de las cuales se establece la obligación de presentar electrónicamente las declaraciones tanto de ISLR como el IVA.

Asimismo, las providencias administrativas anteriormente mencionadas, tanto contribuyentes especiales como los entes públicos, nacionales, estatales y

municipales por ser designados agentes de retención, se les atribuye la responsabilidad de retener y enterar el IVA. Sirve de intermediario entre el SENIAT y los vendedores de bienes y prestadores de servicios que califiquen como contribuyentes ordinarios, establecido en el Código Orgánico Tributario (C.O.T.), fuente de derecho tributario en Venezuela. Esta norma jurídica es la rectora en el ámbito tributario en cuanto a todo lo relativo a la responsabilidad de los agentes de retención, la comisión de ilícitos y el régimen sancionatorio aplicable, según sea el caso. En general, el agente estará obligado a retener y enterar oportunamente y el sujeto retenido deberá anticipar el impuesto correspondiente.

No obstante, se da el caso de que al momento de retener el IVA a proveedores de CliniSalud, empresa en estudio, surgen polémicas hacia este sector privado. Este hecho se debe a que para algunos contribuyentes la retención y desglose del IVA representa un gasto. Además, otros se resisten al cambio o a la normativa establecida por la Administración Tributaria, debido a que para llevar un control interno en la empresa se requiere de un buen funcionamiento administrativo y contable. De esa forma se evitan futuras sanciones o multas que puedan ser ocasionadas por el incumplimiento de alguna obligación tributaria.

La Ley establece la obligatoriedad de retener y enterar el IVA, incluso a los prestadores del servicio de salud y médicos. En nuestra ciudad de Mérida se creó el servicio de CliniSalud, empresa la cual se encarga de prestar servicios médicos mediante afiliaciones de carácter público o privado en sus diferentes sucursales, allí tienen contribuyentes especiales en condiciones de agentes y sujetos de retención.

En CliniSalud existe desconocimiento entre sus proveedores y personal encargado del proceso de recepción de facturas, así como de la emisión de comprobantes de retención. Aunado a este problema también se presenta el caso de que algunos proveedores y clínicas no emiten los documentos antes mencionados requeridos por las normas establecidas en la Ley del IVA, otro aspecto relevante observado es la falta de formación del personal encargado de la recepción y emisión de comprobantes. Situación que puede acarrear multas y sanciones en la empresa por no acatar el ordenamiento y cumplimiento de los deberes formales de dicha Ley ocurrirá.

Por esa razón, se hace necesario que dichos proveedores y clínicas conozcan no solo las normas, sino también las consecuencias jurídicas y tributarias que puede traer la realización de facturas, retenciones de IVA incorrectos y la recepción de las mismas. En este sentido, el propósito del estudio de investigación es considerar estrategias de planificación para mejorar los procedimientos de obligatorio cumplimiento. Mediante el diagnóstico ejecutado a la empresa CliniSalud, se pudieron detectar dificultades al momento de la recepción de facturas y la emisión de comprobantes de retención del IVA, entre ellas tenemos; facturas elaboradas por imprentas no autorizadas, nombre incompleto del adquiriente o bien del servicio, saltos en la numeración consecutiva de los comprobantes, datos del proveedor y razón social errados, registro de información fiscal incorrectos, y, en algunos casos, no se le entrega el comprobante de retención a los proveedores para su respectiva firma de recibido, lo que requiere de un asesoramiento a fin de evitar sanciones por la Administración Tributaria.

En orden a lo expuesto, la investigación pretende dar a conocer estrategias que deberán aplicarse con respecto a la normativa en función de los procedimientos de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA en la empresa Clinisalud. Así se busca contribuir con el debido proceso a seguir por parte de los profesionales en el área contable y tributaria

Al analizar el planteamiento anteriormente formulado se derivan interrogantes, que al darle respuestas servirán de sustentación a la presente investigación para facilitar el alcance del objetivo planteado.

¿Cuáles procedimientos actuales de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención lleva la empresa CliniSalud?

¿Qué disposiciones legales regulan el IVA y el procedimiento de recepción de facturas de proveedores y emisión de comprobantes de retención?

¿Cuáles son los procedimientos más adecuados en el desglose de retenciones del IVA y enteramiento al SENIAT?

¿Qué estrategias deberán aplicarse con respecto a la normativa en función de los procedimientos de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA?

Estas interrogantes se trataron de resolver durante el desarrollo de la investigación con el fin de analizar las condiciones de los sujetos y agentes de retención sobre las empresas que son contribuyentes especiales.

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar la aplicación de la normativa y los procedimientos en la recepción de facturas de proveedores y emisión de comprobantes de retención del IVA en CliniSalud.

Objetivos Específicos

- ✓ Diagnosticar qué procedimientos se siguen en la recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención llevados por la empresa CliniSalud.
- ✓ Describir las disposiciones legales vinculantes con la recepción de facturas y emisión de comprobantes de retenciones al IVA.
- ✓ Formular estrategias en la aplicación de los procedimientos de recepción facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA en CliniSalud. }

Justificación de la Investigación

El presente caso de estudio pretende formular estrategias que permitan mejorar el mecanismo de procedimientos en la recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA en CliniSalud. Esto permitirá tener una perspectiva más clara en la normativa de la Ley del IVA, a fin de evitar sanciones y multas por parte de la Administración Tributaria.

Para lograr este objetivo, esta investigación incorpora una lista de cotejo y entrevista como herramienta en la asesoría al contribuyente que le permite conocer todas las características que se presentan en la realización de retenciones del IVA, logrando así retroalimentar el conocimiento en cuanto al cumplimiento de los deberes formales de la Ley del IVA, ya que es considerado el impuesto indirecto que aporta mayores ingresos al presupuesto de la nación. Sin embargo, los entes reguladores del Estado no proporcionan la suficiente información a los usuarios en cuanto a concientización de este tributo y a la necesidad de su cumplimiento.

Por supuesto que ese problema afecta a la sociedad y, por esta razón, a través de la investigación se trata de estudiar la problemática existente para que se brinde de manera oportuna una solución real. En consecuencia, se dará información acerca de las obligaciones que debe cumplir el sujeto pasivo, para que así pueda percibir de una manera más clara y adecuada los efectos positivos del IVA, logrando que comience a utilizar debidamente la Ley y pague los impuestos correspondientes. Así se evita eludir o evadir los impuestos, resultando en beneficio para el Estado y, por ende, captar más recursos destinados al mejoramiento y progreso del país. Y no tratando de eludirlos o evadirlo, logrando el beneficio del Estado y por ende a través de la existencia de más recursos destinado al mejoramiento y progreso del país.

Cabe destacar que la importancia de esta investigación se fundamenta o radica en muchos aspectos, tales como los siguientes:

En el Aspecto Social: Parte en dar a conocer todas las obligaciones tributarias que tienen los contribuyentes ante la Administración Tributaria. Es decir, el pago correcto y legal de los impuestos debido a que es un deber el de coadyuvar con los gastos públicos de la nación.

En el Aspecto Académico: Es primordial señalar que este estudio dejará conocimientos en la parte académica, en cuanto a que servirá de apoyo o guía en materia de impuesto al valor agregado al ente universitario, así como también a otras instituciones para que mejoren su calidad y así tener un mejor desenvolvimiento en el ejercicio de la profesión.

En el Aspecto del investigador: A nivel personal la investigación suministra un conocimiento claro y actualizado sobre el IVA, porque se explican los deberes formales que tienen que cumplir los contribuyentes, las relaciones entre ellos y las sanciones o multas aplicadas de acuerdo al ilícito cometido establecido en el COT. Además, esta investigación permite desarrollar y fortalecer todos los conocimientos, novedosos y de actualidad, adquiridos por medio del estudio a profundidad del tema en cuestión.

Alcance de la Investigación

En la presente investigación se analizará la recepción de facturas de proveedores y la emisión de comprobantes de retención del IVA por parte de la empresa CliniSalud. Específicamente, se refiere a su aplicación durante el IV trimestre del año 2014. Así se pretende alcanzar los objetivos planteados que, individualmente, proporcionaría resultados valiosos para la empresa.

Delimitación de la Investigación

Esta investigación se llevó a cabo en CliniSalud, ubicada en la ciudad de Mérida estado Mérida, Av. las Américas centro comercial Mayeya segundo nivel local N^a 5 se realizó en el IV trimestre del año 2014 y el fin principal es lograr los objetivos planteados y reconsiderar algunos aspectos que atraigan y proporcionen seguridad jurídica a los contribuyentes.

Esto se afirma en razón de que dicha empresa tienen lugar procedimientos y controles inadecuados por el desconocimiento de la directiva en cuanto a la forma de manejar tanto la recepción de facturas como la emisión de comprobantes de retención. En este sentido, se quiere subsanar esa deficiencia así como también reconsiderar algunos aspectos.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

En la presente investigación, se describen algunos aspectos que anteceden a la misma, para dar a conocer los puntos de vista expuestos por otros autores. De igual manera, se presentan diversos fundamentos conceptuales, teóricos y legales que sustentan el estudio.

Antecedentes de la Investigación

Los antecedentes se refieren a investigaciones que han sido realizadas respecto al tema de estudio, a continuación se mencionan las tesis con algunos de los objetivos relacionados con este proyecto.

Cermeño R. (2012), realizó una Investigación en la Universidad de Oriente, Núcleo Monagas, Escuela de Ciencias Sociales y Administrativas. Su objetivo principal en esa investigación fue realizar un análisis del Impuesto al Valor Agregado en los contribuyentes especiales en condiciones de agentes y sujeto de retención de la firma servicios contable Reysal en Maturín, estado Monagas. Los contribuyentes especiales son sujetos pasivos calificados y notificados en forma expresa de tal condición por la Gerencia de Contribuyentes Especiales de la Región Capital y por las Gerencias Regionales de Tributos Internos. En materia de Impuesto al Valor Agregado, según la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056, los contribuyentes especiales fueron designados como responsables en calidad de agentes de retención. El propósito de este trabajo de investigación es analizar el efecto de las Providencias N° 0056 y 0056-A en los contribuyentes especiales, tanto para el agente como para el sujeto retenido, condiciones que serán estudiadas específicamente para La Firma Servicios Contable Reysal. Esa investigación estuvo enmarcada en un tipo

de investigación documental y de campo, bajo un nivel descriptivo. Se concluyó que las irregularidades observadas en el diagnóstico sobre las empresas ordinarias pueden ser fácilmente solventadas con una administración más involucrada con la empresa, comprobando que la firma contable cumple con todos los deberes formales establecidos en la Ley.

Sánchez C. (2010), realizó una investigación en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes. Dicha investigación tuvo como propósito el diseño de los módulos en materia de Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y Contribuciones Parafiscales dirigido a los contribuyentes del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) del municipio libertador del estado Mérida. En lo que respecta a la naturaleza de los Trabajos de Grado, esta investigación se enmarcó en la modalidad de Proyectos Especiales, según el nivel de la investigación fue una investigación descriptiva, según el origen de los datos fue una investigación documental y según el ámbito donde se efectuó, estuvo enmarcada en una investigación de campo apoyada en un estudio de caso. Las técnicas de investigación usadas fueron la observación no estructurada, la entrevista no estructurada y el análisis documental. El análisis de los resultados sirvió de base para el diseño de los módulos antes mencionados, los contenidos fueron seleccionados y estructurados de acuerdo a la naturaleza de las áreas. Se diseñaron estrategias metodológicas y estrategias de evaluación de acuerdo a los modelos de enseñanza directa y cooperativa. En relación al Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), se constató que el mencionado instituto no cuenta dentro de su programación anual con cursos en el área tributaria, así como tampoco cuenta con el diseño físico de los módulos en esta materia. En cuanto a las recomendaciones, éstas fueron dirigidas a la necesidad de que el INCES incluya en su programación anual los diferentes módulos en materia tributaria, manteniendo la actualización continua tanto del contenido de los módulos así como del personal docente que dicte dichos módulos. De igual manera, se recomendó la utilización de la investigación en otros estados ya que los módulos diseñados están conformados por los contenidos referidos a los Tributos nacionales.

Vielma C. (2008), realizó una investigación en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes denominada “Efectos de Retención del Impuesto del Valor Agregado en los Contribuyentes Especiales, en condición de Agentes y Sujetos de Retención. Su Objetivo General fue analizar los efectos de la retención del Impuesto al Valor Agregado en los contribuyentes especiales, en condición de agente y sujeto de Retención. Caso de Estudio: Consorcio “Servicios de Ingeniería, Mantenimiento, Construcción y Operaciones” (SIMCO) Caso de estudio: Consorcio “Servicios de Ingeniería, Mantenimiento, Construcción y Operaciones” (SIMCO). Afectado tanto en su condición de sujeto como agente de retención del I.V.A. por la normativa mencionada anteriormente porque es contribuyente especial y, además, presta sus servicios única y exclusivamente a un ente nacional llamado Petróleos De Venezuela S.A

En cuanto a los resultados se pudo observar que el consorcio SIMCO ha sido impactado por las retenciones del IVA, detectándose extensión en los procesos administrativos, adaptación del personal a nuevos programas para el área, tardanza en la recepción de comprobantes de retención del IVA, necesidad de contratación y capacitación del personal especializado en el área tributaria, reducción del plazo de crédito (45 días) otorgado por sus proveedores debido a la declaración y pago del impuesto retenido cada 15 días. También la consideración de un alto porcentaje (%) de retención que conlleva a montos significativos de retenciones acumuladas de IVA, afectándose su flujo de caja, provocando así una disminución de la capacidad de pago y aumento en los niveles de endeudamiento para el consorcio SIMCO.

Chacón, Y. (2007) realizó un trabajo especial para obtener el grado de Especialista en Ciencias Contables: Mención Tributos Área Rentas Internas en la Universidad de Los Andes, denominado Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias en Materia de Retención del Impuesto al Valor Agregado. Caso: Instituto de Transporte Masivo de Mérida. El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto nacional que grava los consumos, teniendo actualmente un carácter relevante para el Estado en virtud del mecanismo de retención establecido al referido impuesto. Las retenciones en materia de impuesto al valor agregado constituyen una herramienta de control para la

Administración Tributaria, a través del establecimiento de obligaciones que deben ser cumplidas por los agentes de retención.

La Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades dicta la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A, publicada en Gaceta Oficial N° 38.136 de fecha 28 de febrero de 2005, reimpresa por error material en la Gaceta Oficial N° 38.188 de fecha 17 de mayo de 2005, mediante la cual se designan a los Entes Públicos como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado. Con base a la nombrada providencia y el ordenamiento rector de la materia tributaria el investigador realiza el presente trabajo con la finalidad de diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto al Valor Agregado por parte del Instituto de Transporte de Mérida. (TROLMERIDA). Este organismo tiene bajo su responsabilidad la construcción de las obras civiles y electromecánicas de mayor envergadura y cuantía para el desarrollo del Servicio de Transporte Masivo de Mérida, dadas las características de las operaciones que realiza y procesa así como de su personalidad jurídica calificada como agente de retención.

La investigación se ubica en una investigación documental y de campo con un nivel perceptual de tipo descriptivo. Como conclusiones se observan debilidades producidas en la red que generan inconvenientes a la hora de presentar las declaraciones y enterar el impuesto retenido. Como fortalezas se pudo encontrar que TROLMERIDA posee un personal capacitado en materia fiscal como administrativa-contable.

El aporte de estos proyectos fue muy importante por basarse en empresas relativamente establecidas. Además, está ampliamente relacionado con el objeto de estudio, y, por esa razón, permitió la resolución de muchas interrogantes respecto a las obligaciones tributarias de dichas organizaciones. También explicó el porqué de aspectos fundamentales como los componentes de los deberes formales, las numerosas reformas que han sufrido tanto el Impuesto Sobre la Renta como el Impuesto al Valor Agregado y las distintas leyes tributarias y sus reglamentos que al tener un campo de acción específico son los que establecen estos deberes, los cuales dependerán de cada tipo de tributo.

Ahora bien, ya específicamente en referencia al tema de investigación del presente trabajo, a continuación se desarrollan los aspectos referentes al mismo.

La empresa Clinisalud S.A

Clinisalud S.A. es una empresa que ofrece servicios profesionales de salud y medicina ocupacional, sus principales afiliados son los entes gubernamentales en la ciudad de Mérida.

Misión y Visión de la Empresa

Brindar servicios médicos a sus afiliados y público en general, atendiendo las distintas áreas de la salud en sus diferentes sucursales, manteniendo informado a sus usuarios sobre los servicios profesionales con la finalidad de incrementar su bienestar.

www.bdigitalula.ve

Bases Teóricas

Tributos

De acuerdo con Moya (2008), "los tributos son prestaciones exigidas en dinero por el Estado en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una Ley para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines".

El Sistema Tributario

Para Villegas (1998) "Cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de los ingresos, de su sistema económico ", es decir, el sistema tributario está formado y constituido por el conjunto de tributos que estén vigentes en un país determinado y, por supuesto, en una época establecida. Esto

explica que cada sistema tributario es distinto a otro. En razón de que cada uno de ellos está integrado y formado por los variados impuestos que cada país adopte según sea su producción, formas políticas, tradiciones y naturaleza geográfica de los mismos.

Principios tributarios

La Constitución consagra los Principios Constitucionales que rigen el sistema tributario venezolano en los siguientes términos

Principio de Legalidad

Villegas (1998), cita a Flores: "Los tributos se debe establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstracta, impersonales y emanadas del poder legislativo" (p. 192)

Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones al mismo que ya en su defecto parte de su patrimonio es tomado por el Estado. "El Estado no puede incluir a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar provecho de ello." Los caracteres esenciales de tributos, la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria esté consignado expresamente en la Ley, de tal modo de que el Estado sea arbitrario de la autoridad ni del cobro del impuesto, sino que el sujeto pasivo pueda conocer la mejor forma de contribuir con los mismos.

El Sistema Tributario es la organización legal, administrativa y técnica que crea el Estado con el fin de ejercer de forma eficaz y objetiva el poder tributario. No es de carácter discrecional sino reglado, ya que comprende un conjunto de normas cuya jerarquía depende del mandato constitucional, artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, incorporado además en la disposición del artículo 3° del Código Orgánico Tributario, el cual establece que solo a las leyes corresponde regular lo concerniente a crear, modificar, otorgar exenciones y rebajas de impuesto, conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales o

supresión de tributos. Es considerado un mecanismo que permite el ejercicio eficiente del poder tributario por parte del Estado y sirve de instrumento a través de la norma jurídica para la consecución de fines precisos, tales como la obtención de los ingresos necesarios para solventar el gasto público.

Principio de Generalidad, Villegas (1998) expresa: Este principio de generalidad se refiere 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 debe establecerse en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él. (p.200).

Encuentra su fundamento legal en el artículo 133 de la Constitución, el cual establece que “Toda persona tiene el deber de coadyuvar con los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley”.

De acuerdo con este principio se impone una obligación jurídica de carácter general para todos los habitantes del país, excluyéndolos de privilegios que traten de revelar esta condición. Sin embargo es importante destacar que la generalidad no excluye la posibilidad de establecer exenciones y exoneraciones.

Principio de Igualdad

Señala que no debe excluirse a ningún sector de la población para el pago del tributo. El principio de igualdad establece en artículo 21 de la Constitución Bolivariana de Venezuela que "todas las personas son iguales ante la Ley, en consecuencia:

1.- No se permitirá discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquella que, en general, tenga por objeto o por resultado anular el

reconocimiento, goce o de ejercicio en condición 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.

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

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

Principio de Progresividad

El principio describe que a mayor capacidad económica mayor será el pago producido ya que habrá un alto nivel de vida de la población dando paso a la obtención de un sistema tributario eficiente para la recaudación de los tributos.

Este principio se encuentra consagrado en el artículo 316 de la Constitución de 1999, citado anteriormente.

Con relación al principio de progresividad, Moya (2003), señala que “la doctrina ha considerado que la progresividad es equivalente al principio de igualdad que quiere decir paridad, y progresividad significa igualdad con relación a la capacidad contributiva” (p. 137).

Principio de no Confiscación

Con relación a este principio Villegas (1998), concluye: “Se puede sostener que la confiscatoriedad originada en tributos puntuales se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyéndole su patrimonio e impidiéndole hacer su actividad.” (p.209)

Establece que no debe cobrarse el tributo de manera personal, es decir, ninguna persona podrá ser sometida a esclavitud o servidumbre ya que el trato con las personas y en particular con las de niños, mujeres y adolescentes en todas sus formas estarán sujetas a las normas previstas en la Ley.

Principio de la Justicia Tributaria

Moya (2008) cita a Smith “los súbditos debían contribuir al sostenimiento del Estado de acuerdo a su capacidad” (p.120). De allí que el sistema tributario debe procurar la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del responsable o contribuyente, pero respetando el principio de progresividad. Según este principio todo ciudadano debe contribuir con el Estado de acuerdo a la capacidad económica que tenga.

Obligación Tributaria

Giannini, A. (1958) define la obligación tributaria como “el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídica y el fin último al cual tiende la institución del tributo”. (p.58).

La obligación tributaria son obligaciones de dar (pagar el tributo), de hacer (cumplir con los deberes formales, declaración jurada), de soportar (aceptar inspecciones, fiscalizaciones de los funcionarios competentes) y, por último, es una prestación accesoria (pagar las multas, intereses entre otros). No se comparte el criterio de que la obligación tributaria sea una obligación de no hacer (en el derecho sustantivo penal). Se deben respetar las leyes (hacer) y no vulnerarlas.

La obligación tributaria se encuentra consagrada en el Artículo 13 del Código Orgánico Tributario (2001), de la manera siguiente:

Artículo 13. La obligación tributaria surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la Ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

La opinión de Moya, (2009) se orienta a considerar que la obligación tributaria es un vínculo jurídico ex lege, en virtud del cual, una persona en calidad de sujeto pasivo está obligado al pago de una suma de dinero por concepto de tributo y sus accesorios, siempre y cuando ocurra el presupuesto de hecho establecido en la Ley.

La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base imponible, el gravamen, el momento que nace el pago de un tributo y todos los demás elementos directamente determinante de la cuantía de la deuda tributaria se regula por las disposiciones establecidas en la ley.(p.153).

Caracteres de la obligación tributaria

1. Es un vínculo personal entre el Estado y el sujeto pasivo.

Es de derecho público. No es un derecho real, ya que no priva la autonomía de la voluntad del individuo sobre el interés imperativo del Estado. El derecho público es irrenunciable ya que el fin perseguido es el interés del Estado.

2. Es una obligación de dar (sumas de dinero o cosas). Consiste en la entrega de una cosa a otra o la transmisión de un derecho.

3. Tiene su fuente en la Ley es un acto emanado del poder legislativo, sin ella no puede existir actividad financiera.

4. Nace al producirse el presupuesto de hecho previsto en la Ley, ya sea, al describir situaciones o hechos ajenos a toda actividad o gasto estatal, consistir en una actividad administrativa o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado.

5. Es autónoma, frente a otras instituciones del derecho público, ya que no depende de ninguna.

6. Su cumplimiento se puede asegurar por medio de garantía real o con privilegios especiales. (Los créditos fiscales son créditos privilegiados y se pueden hacer pagar con preferencia sobre otros créditos).

Elementos de la obligación tributaria

El artículo 13 del Código Orgánico Tributario, regula aspectos esenciales como los sujetos, el hecho imponible y la base imponible. A continuación se detallan cada uno de ellos:

1. El Sujeto Activo o ente Acreedor del Tributo. El Sujeto Activo de la obligación Tributaria por excelencia es el Estado en virtud de su poder de imperio. El Código

Orgánico Tributario lo reseña en el Artículo 18: “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”.

El sujeto activo es el ente acreedor de la prestación pecuniaria en que se ha circunscrito la obligación tributaria. El sujeto activo es considerado por algunos tratadistas como el titular de la potestad de imposición. El sujeto activo, así como los caracteres de la obligación tributaria ha de establecerse en la Ley.

2. El Sujeto Pasivo es el deudor de la obligación tributaria, ya sea por deuda propia (contribuyente) o por deuda ajena (responsable). Gianni (1997) considera que sólo es sujeto pasivo el deudor o contribuyente, mientras que autores como Pérez de Ayala considera que únicamente revisten calidad de sujeto pasivo el contribuyente y el sustituto. El sustituto es aquel sujeto ajeno a la ocurrencia del hecho imponible que sin embargo, y por disposición de la Ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria.

De cualquier forma, la Ley determina quién es la persona obligada al pago del tributo, sea persona natural o jurídica considerada contribuyente, responsable o sustituto. También se considerarán sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica un patrimonio separado, sujetos a imposición.

3. El Hecho Imponible. Es un hecho jurídico cuyo acto da nacimiento a la obligación tributaria o un hecho que tiene efecto jurídico por disposición de la Ley.

4. La Materia Imponible se refiere al aspecto objetivo, ya sea un hecho material, un negocio jurídico, una actividad personal o una titularidad jurídica.

5. La Base Imponible, llamada la base de medición del tributo, es la característica esencial del hecho imponible.

El Impuesto al Valor Agregado

El IVA nació en los países europeos y latinoamericanos más adelantados, pero en los últimos 15 años comenzó a aplicarse en muchísimos países en desarrollo y en transición. Según un estudio reciente del Fondo Monetario Internacional (FMI),

puede ser una herramienta indispensable para movilizar recursos y modernizar el sistema tributario, pero solo si se le estructura e instrumenta bien.

En el ámbito de la tributación, la trayectoria ascendente, rápida e ininterrumpida del IVA fue el cambio más destacado de fines de siglo XX. Hace 40 años era prácticamente desconocido fuera de los tratados y las disquisiciones teóricas. Hoy, es un componente fundamental en más de 120 países y capta alrededor de un cuarto de la recaudación mundial. El IVA es un tributo a la venta de productos en todas las etapas de elaboración. Lo que lo distingue es que permite a las empresas computar los impuestos que pagan por los insumos materiales como créditos contra los que aplican a sus propias ventas.

Evolución histórica del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela

En Venezuela el IVA es de muy reciente data, circunstancia atribuible a la casi absoluta dependencia del ingreso petrolero que ha caracterizado a la economía nacional desde principios del siglo XX, con el consecuente descuido por la obtención de recursos internos estables. Es a raíz de la crisis fiscal que afectó al Estado venezolano durante la penúltima década del siglo pasado, que se acomete la tarea de introducir una profunda reforma del sistema tributario dentro de la cual el IVA es uno de los elementos esenciales.

La vida de este impuesto en el país ha estado asignada por continuas reformas, en un periodo que se prolonga desde octubre de 1993 hasta el presente y que ha visto la promulgación y aplicación de los siguientes instrumentos normativos:

La Ley de Impuesto al Valor Agregado de (1993)

Es el 1 de octubre de 1993 cuando comienza a aplicarse por primera vez el IVA en Venezuela, dictado por el entonces Presidente de la República Ramón José Velásquez en ejercicio de lo dispuesto en una Ley que autorizaba al Ejecutivo Nacional para

dictar medidas extraordinarias en materia económica y financiera. La aplicación de este tributo se expandió hasta el nivel de minorista, es decir, a las operaciones con consumidores finales o ventas al detal, la cual incluía:

Incremento del número de exenciones, con el propósito de abarcar un mayor número de bienes y servicios de la cesta básica y de carácter eminentemente social (azúcar, sal, servicios de salud, transporte aéreo nacional)

Se establece una alícuota impositiva adicional, equivalente al quince por ciento (15%) para bienes y servicios

Reducción de la base imponible para los servicios de transporte internacional, fijándola en un cincuenta por ciento (50%) del valor del pasaje o flete vendido o emitido en el país.

La ley de Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor (1994)

Se crea el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor (ICSVM). Este impuesto se basa casi íntegramente en la Ley derogada, con lo cual se conserva la naturaleza del tributo como un impuesto suprimido así se conserva la naturaleza del tributo como un impuesto indirecto tipo valor agregado. De esa forma se previenen diferencias sustanciales únicamente en cuanto al establecimiento de una base de exención, en función de la cual no calificaría como contribuyentes los comerciantes y prestadores de servicio que no facturaran un mínimo anual de doce mil unidades tributarias (12.000 U.T), y a la no discriminación del tributo en las facturas emitidas a las personas que no fuese contribuyente ordinarios.

Esta Ley sufrió dos reformas parciales: la primera, la cual entró en vigencia, se limitó a corregir y ampliar algunos supuestos exentivos contenidos en el Decreto original; y a la segunda, abarcó aspectos más diversos, estando referida básicamente a los siguientes supuestos:

Reducción de la base de exención de doce mil a ocho mil unidades tributarias (8.000 U.T), aumentándose así el universo de contribuyentes (comerciantes y prestadores de servicios).

Inclusión de nuevos supuestos exentivos y ampliación de algunos supuestos de no sujeción y de exención ya existentes.

Modificación del régimen aplicable a los proyectos industriales en etapa pre operativa, eliminándose el mecanismo de suspensión de uso de los créditos fiscales, el cual fue sustituido por la exoneración de las adquisiciones de bienes y las recepciones de servicios hechas con ocasión de dichos proyectos, entre otras.

La ley del Impuesto al Valor Agregado (1999)

Finalmente en fecha 01-06-99 se deroga la LICSV, siendo el instrumento jurídico que en la actualidad regula la aplicación del IVA en Venezuela, habiendo sufrido hasta la fecha una reforma parcial que comenzó a regir el 01-08-2000. Esta reforma estuvo destinada a incluir dos nuevos supuestos exentivos y a disminuir la alícuota impositiva a catorce y medio por ciento (14.5%), siendo que ésta se encontraba fijada en quince y medio por ciento (15.5%) desde la entrada en rigor de la LIVA.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) fue implantado en el año de 1993 mediante Ley publicada en la Gaceta Oficial N° 4.637 Extraordinario, del 16/9/93, entrando en vigencia el 1° de octubre del mismo año, con la aplicación de una alícuota impositiva general de diez por ciento (10%) a todas las operaciones, y en el caso de exportaciones cero por ciento (0%). Posteriormente, se incluyó la alícuota adicional del quince por ciento (15%) a las operaciones que tuvieran por objeto ciertos bienes y servicios; esta alícuota adicional se aplicó desde el 1° de enero de 1994, según reforma de la Ley, publicada en la Gaceta Oficial N° 4.664 Extraordinario, de fecha 30/12/1993.

En el año 1994, el IVA pasa a ser Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor (ICSVM), según publicación en la Gaceta Oficial N° 4.727 Extraordinario, de fecha 27/05/1994.

En el año 1999, vuelve nuevamente a ser Impuesto al Valor Agregado (IVA), según publicación en la Gaceta Oficial N° 5.341. Extraordinario, de fecha 5 de mayo

de 1999, vigente a partir del 1° de junio del mismo año. Luego sufre otra reforma el año siguiente, hasta llegar a la reforma publicada en la Gaceta Oficial N° 37.480 del 09/07/2002, vigente a partir del 1° de agosto del mismo año, donde se mantiene la alícuota del catorce y medio por ciento (14,5%) y la del cero por ciento (0%) para las exportaciones, incorporando una alícuota adicional del diez por ciento (10%) para la venta e importación de ciertos bienes de consumo suntuario. A partir del día el 1° de septiembre de 2002, entró en vigencia una reforma publicada en la Gaceta Oficial N° 5.600 Extraordinario, de fecha 26 de agosto de 2002, reimpresa por error material en Gaceta Oficial N° 5.601 Extraordinario, del 30/08/02, que varía la alícuota general del impuesto a dieciséis por ciento (16%) y establece la aplicación de una alícuota del ocho por ciento (8%) a ciertas importaciones, venta de bienes y prestaciones de servicios, establecidas en el artículo 63 de la Ley.

En agosto de 2004, se produce una nueva reforma a la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado fijando la alícuota general del impuesto en quince por ciento (15%); esta reforma fue publicada en la Gaceta Oficial N° 37.999, de fecha 11 de agosto y entró en vigencia el día 1 de septiembre de 2004.

En el año 2005, la alícuota general del impuesto se reduce a 14% a partir del 1° de octubre de 2005, fecha en que entra en vigencia la reforma de la Ley que establece el IVA, publicada en Gaceta Oficial N° 38.263 de fecha 1° de septiembre del 2005.

En marzo del 2007, el gobierno estableció su mayor disminución en la historia al reducirlo al 9%, el cual sería aplicado a partir de julio de ese año. Finalmente, el pasado 1 de abril del año 2009 entró en vigencia el nuevo incremento de IVA, para ubicarse en 12%, según gaceta oficial N° 39.147 de 26 de marzo de 2009.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El Impuesto al Valor Agregado o al valor añadido (IVA), es un tributo que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas

naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos y económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas por la Ley como hechos impositivos. Moya (2006)

Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en su Artículo 1º nos señala: "es un tributo que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos y económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realizan las actividades definidas por la ley como hecho imponible".

Características:

Las características del Impuesto al Valor Agregado son las siguientes:

1º Establecido en una Ley. Llamado igualmente Principio de Reserva Legal y es que todo tributo tiene que estar establecido en una Ley, de acuerdo al aforismo latino que dice: "NULLUM TRIBUTUM, SINE LEGE". Conocido por otros autores, como el Principio de Legalidad.

2º Es un impuesto indirecto, ya que grava los consumos que son manifestaciones mediatas de riquezas o exteriorización de la capacidad contributiva.

3º Es un impuesto real, ya que no toma en atención las condiciones subjetivas del contribuyente, tales como sexo, nacionalidad, domicilio.

4º Se puede decir que es un "impuesto a la circulación" ya que grava los movimientos de riqueza que se ponen de manifiesto, con el movimiento económico de los bienes.

5° No es un impuesto acumulativo o piramidal.

6° No se incurre en una doble tributación con el gravamen del impuesto.

Naturaleza y características del Impuesto al Valor Agregado

Quintana, E. (1990), afirma que " el impuesto al valor agregado constituye un impuesto a las ventas de múltiples etapas, pero no acumulativos y sin efecto de piramidación, que asume como hecho imponible la venta de mercaderías y la prestación de servicios y como base de medición, Es decir que por cada empresa interviniente desde la producción primaria hasta la última venta al consumidor final. Este tributo se caracteriza por ser un impuesto:

Indirecto:

Ya que, por una parte, grava una manifestación mediata de riqueza como es el consumo y por otra parte, los contribuyentes de derecho (esto es, quienes pagan el tributo al Fisco, en este caso, los productores distribuidores, comerciantes, prestadores de servicios, entre otros).Trasladan la carga tributaria a los contribuyentes de hecho o económico del gravamen.

Objetivo:

Debido a que grava la realización de determinadas actividades u operaciones, prescindiendo, en principio, de la condición de quienes la realizan.

Plurifásico:

Precisamente porque abarca las diversas etapas o fases del circuito económico de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios.

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. Todo lo cual hace de este impuesto una

derivación de los impuestos a las ventas, resultado de eliminarle al impuesto que grava todas las etapas el efecto acumulativo

En definitiva, este mecanismo es el denominado impuesto contra impuesto, en virtud del cual cada operador económico puede deducir del impuesto debido, resultante de las ventas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas, el impuesto que le ha sido previamente trasladado con su actividad productiva .

En nuestra legislación, lo anterior se materializa mediante proceso de deducción de créditos y débitos fiscal, el cual la correspondiente etapa del circuito económico y que no es otra cosa que la operación aritmética en donde el monto del impuesto trasladado (delito fiscal) se le resta (deduce), el impuesto soportado (crédito fiscal).

Impuesto

González, (1992), sostiene que el impuesto es una clase de tributo, (obligaciones generalmente pecuniarias), en favor del acreedor tributario, regido por derecho público y se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la Administración (acreedor tributario). Surge exclusivamente por la "potestad tributaria del Estado", principalmente con el objeto de financiar sus gastos.

Impuesto Directo

Es un tributo que grava los ingresos y el patrimonio de una persona. La mayoría son progresivos ya que su importe va en función de la renta y el patrimonio de quien lo abona.

Impuesto progresivo

Cuando a mayor ganancia o renta, mayor es el porcentaje de impuestos sobre la base.

Impuesto regresivo

Cuando a mayor ganancia o mayor renta, menor el porcentaje de impuestos que debe pagarse sobre el total de la base imponible.

Impuestos Indirectos

Se considera impuestos indirectos aquellos que recaen sobre el consumo y grava, como es el caso del impuesto al valor agregado.

Tasas

Se puede considerar que la “tasa es un tributo que exige el Estado como retribución monetaria por un servicio que presta en forma directa y particularmente a un ciudadano determinado”. Expuesto por Moya (1994).

Es el tributo que probablemente mayores discrepancia ha causado y el que más dificultades presenta para su caracterización. Ello, se debe en parte, a que quienes la han tratado han confundido elementos económicos, jurídicos y políticos pero que con el pasar del tiempo se ha logrado que a demás de estas razones se obtenga la caracterización correcta de la tasa en donde tiene trascendencia en virtud del tan necesario perfeccionamiento en la construcción jurídica de la tributación.

Contribuciones.

Quintana, E (2000), expresa que las contribuciones es un tributo que exige el Estado a manera de contribución, en razón de un beneficio económico o social obtenido por el contribuyente a consecuencia de la realización, por el Estado, de una obra pública o actividades de carácter social.

Exenciones

Están referidas a supuestos de hechos incluidos en la Ley, pero expresamente dispensado por ella del pago del impuesto.

Sujetos del Impuesto

Los sujetos del impuesto son aquellos que intervienen en la relación tributaria, y se puede considerar en dos clases, la primera de esta es el sujeto activo, y la segunda el sujeto pasivo, por consecuencia a continuación se explicara más conceptualizado dicha clasificación:

Los sujetos activos

Moya M (1994) sostiene que “los sujetos activos están representados por las Entidades locales (Gobierno) y los Municipios, los sujetos activos tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero no tienen todos la misma amplitud; la Federación y las Entidades, salvo aquellas limitaciones constitucionales que analizaremos en su oportunidad, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos”.

En cambio, el Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos. Teniendo en cuenta la diferencia explicada podemos decir que la Federación y las Entidades locales tienen soberanía tributaria plena. Los Municipios tienen soberanía tributaria subordinada.

Los Sujetos pasivos

Es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto y según el Código Orgánico Tributario diferencia dos categorías de sujetos pasivos: los contribuyentes, ya sean ordinarios u ocasionales; y los responsables, en calidad de agentes de retención o de percepción. De conformidad con la precitada norma orgánica, las dos categorías reseñadas conciernen a aquellas sujetos que están obligados al cumplimiento de las presentaciones tributarias frente al sujeto activo (Estado venezolano o Fisco Nacional), siendo la principal de dichas prestaciones el pago de impuesto.

Quintana, E. (2000), señala que en referencia a impuesto al valor agregado, los contribuyentes son los sujetos respecto de los cuales se verifican los hechos imponibles antes enumerados, como lo son (venta, retiro o desincorporación, importación definitiva o exportación de bienes muebles corporales y prestación o exportación de servicios), es decir, las personas de quienes se predica la realización de las actividades u operaciones que generan la obligación de pagar el IVA al Fisco Nacional.

Las Ventajas del I.V.A. para el Fisco

El IVA representa un impuesto muy importante y ventajoso ya que posee una base amplia, lo cual significa que grava muchísimas cosas. Entonces es un impuesto que se utiliza en la actualidad con propósitos recaudatorios para el Fisco, para proveerse de los recursos que necesita el Estado para financiar sus quehaceres en la economía.

En efecto, este dinero, junto a los demás impuestos que se recaudan, va a un fondo común y de ahí se financia toda la actividad del Gobierno Central. Por tanto, plantea Quintana, "desde el punto de vista de recaudación, es el más importante, por lo tanto cualquier disminución que se produzca ocasionaría pérdidas; desde esa perspectiva, un cambio del IVA sólo tendría sentido si se hace de forma transitoria y no permanente, porque el Estado no puede perder una fuente de recursos tan importante.

Sin embargo, afecta más sustantivamente a los pobres, porque se gastan todos sus ingresos en consumo; por esto que una eventual reducción del IVA va en beneficio directo de los consumidores en el sentido de que está transfiriendo este dinero a mayor poder adquisitivo Y teóricamente, un mayor poder adquisitivo aumentaría los niveles de venta de las empresas. Eso también traería beneficios a los empresarios, en la medida en que reactivaría la actividad económica.

Las Desventajas Del I.V.A Para el Fisco

El impuesto al valor agregado tiene muchas debilidades y acarrea muchos problemas para el fisco debido a que muchos contribuyentes lo evaden, ya sea omitiendo facturas, creando estas facturas de forma falsas, además no se puede omitir la emisión de créditos fiscales falsos.

En consecuencia, el IVA afecta más sustantivamente a los pobres porque se gastan todos sus ingresos en consumo; y afecta menos fuertemente a la gente de más ingresos. Es por esto que una eventual reducción del IVA va en beneficio directo de los consumidores.

Deben tenerse también presentes los riesgos de elevación de precios e incremento de la inflación que la introducción del IVA suele ocasionar.

Créditos fiscales y débitos fiscales

Débito fiscal

Moya M (1994), “mantiene que es la obligación tributaria derivada de cada una de las operaciones gravadas se determinara aplicando en cada caso la alícuota del impuesto sobre la correspondiente base imponible. A los efectos del cálculo del impuesto para cada periodo de imposición dicha obligación se denominará debito fiscales”.

Además el monto del débito fiscal deberá ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirientes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes están obligados a soportarlos.

Crédito fiscal

Moya M (1994) el débito fiscal facturado por los contribuyentes vendedores y prestadores de servicios, contribuirá un crédito fiscal, para aquellos adquirientes y receptores que a su vez cualifiquen como contribuyentes y estén registrados como tales. Por ejemplo, en el caso de los importadores, el crédito fiscal estará constituido por el monto que paguen a los efectos de la nacionalización por concepto de I.V.A, siempre que aquellos califiquen como contribuyentes ordinarios y estén así registrado.

Dado la naturaleza de impuesto indirecto del tributo, el crédito fiscal únicamente constituye un elemento técnico necesario para la determinación del IVA y solo será aplicable a los efectos de deducción o sustracción de los débitos fiscales.

Contribuyentes Especiales

Es todo aquel contribuyente (persona natural o sociedad), que ha sido expresamente calificado y notificado por el servicio como tales, atendiendo al nivel de ingresos brutos anuales, según la Gerencia de Tributos Internos de la Región de su jurisdicción. Es decir, en mérito a su importancia económica definida en parámetros especiales, coadyuva a la recaudación efectiva de los tributos, sujetándolo a normas

especiales con relación al cumplimiento de sus deberes formales y pago de los tributos.

Deberes de los sujetos pasivos especiales

Los sujetos pasivos que sean calificados como especiales estarán sometidos al control y administración de la Gerencia Regional que hubiere notificado la calificación. En este sentido, los sujetos pasivos especiales deberán presentar sus declaraciones y pagos, así como cualquier trámite propio de su la condición, exclusivamente en el lugar indicado en la notificación de su calificación.

La Providencia establece reglas para los casos de cambio de domicilio de los sujetos pasivos especiales. Asimismo, se establecen reglas en relación con los supuestos de pérdida y revocación de la calificación de sujeto pasivo especial. Procedimiento para la pérdida de la calificación de especiales. Artículo 8: Perderán la calificación de especiales:

1. Los sujetos pasivos personas naturales, con su muerte.
2. Los sujetos pasivos personas jurídicas, con su liquidación. No obstante continuarán bajo el control de la Gerencia Regional que hubiere notificado la calificación de sujeto pasivo especial.

Artículo 9: Las Gerencias Regionales de Tributos Internos podrán revocar la calificación de especial a los sujetos pasivos señalados en los literales a) y b) de Los artículos 2 y 3 de la presente providencia, en los casos que hayan registrado durante los dos (2) últimos ejercicios anuales, ingresos brutos inferiores al mínimo establecido para su calificación. A tal efecto, la administración tributaria podrá efectuar las verificaciones y fiscalizaciones que estime necesarias, salvo que hayan sido objeto de fiscalización respecto a los dos (2) últimos ejercicios anuales.

En tal sentido, de la norma transcrita se puede observar que la condición de contribuyentes especiales no se pierde, con la única excepción que la administración tributaria así lo considere. Ahora bien; El COT, en su capítulo IV lo siguiente:

Art. 230. Quien tuviere un interés personal y directo podrá consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación de las normas tributarias a una

situación de hecho concreta. A ese efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la cuestión que motiva la consulta, pudiendo expresar su opinión fundada.

Art. 233. La Administración Tributaria dispondrá de treinta (30) días hábiles para evacuar la consulta.

Art. 234. No podrá imponerse sanción a los contribuyentes que, en la aplicación de la legislación tributaria, hubieren adoptado el criterio o la interpretación expresada por la Administración Tributaria en consulta evacuada sobre el asunto.

Tampoco podrá imponerse sanción en aquellos casos en que la Administración Tributaria no hubiere contestado la consulta que se le haya formulado en el plazo fijado y el consultante hubiere aplicado la interpretación acorde con la opinión fundada que haya expresado al formular la consulta.

Art. 235. No procederá recurso alguno contra las opiniones emitidas por la Administración Tributaria en la interpretación de normas tributarias.

**Providencia Administrativa Sobre El Calendario De Sujetos Pasivos
Especiales Y Agentes De Retención Para Aquellas Obligaciones Que Deben
Cumplirse Para El Año 2015**

Artículo 1º-Las declaraciones de los Sujetos Pasivos Especiales notificados de esa condición en forma expresa por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), relativas al Impuesto al Valor Agregado, Definitivas y Estimadas de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar, así como el enteramiento de los montos retenidos por los Agentes de Retención en materia de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, deberán ser presentadas y en su caso, efectuados los respectivos pagos, según el último dígito del número de Registro Único de Información Fiscal RIF, en las fechas de vencimiento del calendario que para el año 2015 será el siguiente.

a)- **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

RIF	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC
0 Y 5	19	25	18	23	19	23	17	25	17	23	18	23
9 Y 6	20	24	20	22	20	22	20	24	18	22	19	22
7 Y 3	21	23	23	21	21	19	21	21	21	21	20	21
4 Y 8	22	20	24	20	22	18	22	20	22	20	23	18
1 Y 2	23	19	25	17	25	17	23	19	23	19	24	17

b) **RETENCIONES DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

b. 1) Practicadas entre los días 1º al 15 de cada mes, ambos inclusive

RIF	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC
0 Y 5	19	25	18	23	19	23	17	25	17	23	18	23
9 Y 6	20	24	20	22	20	22	20	24	18	22	19	22
7 Y 3	21	23	23	21	21	19	21	21	21	21	20	21
4 Y 8	22	20	24	20	22	18	22	20	22	20	23	18
1 Y 2	23	19	25	17	25	17	23	19	23	19	24	17

b.2) Practicadas entre los días 16 y el último de cada mes, ambos inclusive

RIF	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC
0 Y 5	6	9	3	10	5	9	2	10	2	8	3	9
9 Y 6	7	6	4	9	6	5	3	7	3	7	4	8
7 Y 3	8	5	5	8	7	4	6	6	4	6	5	4
4 Y 8	9	4	6	7	8	3	7	5	7	5	6	3
1 Y 2	12	3	9	6	11	2	8	4	8	2	9	2

c) RETENCIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

RIF	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC
0 Y 5	8	11	5	14	7	11	6	12	4	13	5	11
9 Y 6	9	10	6	13	8	10	7	11	7	9	6	10
7 Y 3	12	9	9	10	11	9	8	10	8	8	9	9
4 Y 8	13	6	10	9	12	5	9	7	9	7	10	8
1 Y 2	14	5	11	8	13	4	10	6	10	6	11	4

d) ESTIMADAS DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA (Declaración y Pago de Porciones Ejercicios Regulares e Irregulares)

RIF	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC
0 Y 5	9	13	9	16	11	15	8	14	8	15	9	15
9 Y 6	12	12	10	15	12	12	9	13	9	14	10	14
7 Y 3	13	11	11	14	13	11	10	12	10	13	11	11
4 Y 8	14	10	12	13	14	10	13	11	11	9	12	10
1 Y 2	15	9	13	10	15	9	14	10	14	8	13	9

e) ACTIVIDADES DE JUEGOS DE ENVITE O AZAR

RIF	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC
0 al 9	9	6	6	9	8	5	7	7	7	7	6	8

f) RETENCIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LOS PREMIOS DE LOTERÍA

f. 1) Practicadas entre los días 1° al 15 de cada mes, ambos inclusive

RIF	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC
0 al 9	19	19	18	17	19	17	17	19	17	19	18	17

f. 2) Practicadas entre los días 16 y el último de cada mes, ambos inclusive

RIF	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC
0 al 9	6	3	3	6	5	2	2	4	2	2	3	2

g) AUTOLIQUIDACIÓN ANUAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

(Ejercicio fiscal 01/01/2015 al 31/12/2015)

R.I.F	FECHA
0 y 5	27/03/2015
6 y 9	30/03/2015
3 y 7	31/03/2015
4 y 8	01/04/2015
1 y 2	06/04/2015

**h) AUTOLIQUIDACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA
EJERCICIOS IRREGULARES (PERSONAS JURÍDICAS Y NATURALES).**

RIF	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC
0 Y 5	19	25	31	23	19	23	17	25	17	23	18	23
9 Y 6	20	24	31	22	20	22	20	24	18	22	19	22
7 Y 3	21	23	31	21	21	19	21	21	21	21	20	21
4 Y 8	22	20	31	20	22	18	22	20	22	20	23	18
1 Y 2	23	19	31	17	25	17	23	19	23	19	24	17

PARÁGRAFO SEXTO. Los Sujetos Pasivos notificados como Especiales en la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes, que conforme a lo

dispuesto en los literales a), b.1), h), de este artículo, les corresponda presentar las respectivas declaraciones en la fecha 20 de enero, deberán presentarlas el día hábil inmediato siguiente. El SENIAT dictó la Providencia Administrativa SNAT/2013/0075 mediante la cual se dicta el Calendario de Sujetos Pasivos Especiales y Agentes de Retención para aquellas obligaciones que deben cumplirse para el año 2015, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 40.542 de fecha 17 de noviembre de 2014.

El calendario de contribuyentes especiales de 2015 se ha dispuesto que las fechas de declaraciones y pago del IVA coincidan con la fecha de declaración informativa y de enteramiento de las retenciones del mismo tributo de la primera quincena de cada mes calendario, conforme el último dígito del RIF del contribuyente. Se dispone que las retenciones del IVA practicadas entre el 16 y el último día del mes, deberán ser declaradas y enteradas conforme el último dígito del RIF de cada contribuyente, en plazos que van del 02 al 12 de del período quincenal siguiente. Así mismo, se dispone que las retenciones del IVA practicadas entre el 01 y el 15 del mes, deberán ser declaradas y enteradas en plazos que van del 17 al 25 de del período quincenal siguiente.

El menor plazo para declarar y enterar las retenciones es de un día hábil entre la fecha de corte de la quincena y la de cumplimiento de la obligación tributaria. Así que generación de los archivos de procesamiento de las retenciones del IVA. La fecha para presentar declaración del ISLR de los contribuyentes con ejercicio fiscal coincidente con el calendario civil está comprendida entre el 27 de marzo y el 02 de abril atendiendo al respectivo último número de su RIF. Se omite la mención expresa de la fecha en la que debe presentarse la declaración estimada de rentas, con lo cual se abre nuevamente el debate sobre si es el la fecha calendario del sexto mes o la del séptimo mes del ejercicio fiscal en el cual se anticipará el ISLR. Basados en un criterio conservador, muchos asumirán que dicha declaración deberá presentarse en la fecha del calendario dispuesta para el sexto mes del ejercicio fiscal.

Se establecen excepciones o ajustes a las fechas de presentación de determinadas obligaciones tributarias reguladas por la Providencia Administrativa, ello en función de la zona del país que tenga días no hábiles locales. Éstas están dispuestas en los Parágrafos Primero al Décimo Cuarto del artículo 1 de la Providencia Administrativa.

Es plausible que en esta oportunidad el SENIAT haya publicado con suficiente antelación este calendario de cumplimiento de obligaciones tributarias para los **Contribuyente Especiales**. Esto merece un franco reconocimiento y felicitación a los responsables de esta disposición normativa. Sería muy positivo que este procedimiento se constituya en una costumbre dentro del organismo tributario a favor de facilitar la planificación de trabajo de las empresas y del cumplimiento de las obligaciones tributarias de éstos.

Bases Legales

Este trabajo se fundamenta en las leyes venezolanas las cuales se menciona a continuación:

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)

Artículo 21. Este artículo expresa que todas las personas son iguales ante la Ley, y en consecuencia, por lo tanto el Estado no permitirá discriminaciones por raza, credo, condición social, ni tampoco se conocen títulos nobiliarios ni distinciones hereditarias etc., en consecuencia la Ley garantizará las condiciones necesarias para que se cumpla cabalidad.

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

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, los impuestos que recaigan sobre el

consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución y la ley.

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, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Código Orgánico Tributario (2001)

Artículo 13: La obligación tributaria surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la Ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Art. 19: Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Art. 22: Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible.

Dicha condición 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.

Art. 23: Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias.

Artículo 25: 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.

Artículo 36: El hecho imponible es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Artículo 73: Exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la Ley.

Exoneración es la dispensa total o parcial del pago la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la Ley.

Artículo 145: La determinación efectuada por la Administración Tributaria podrá ser modificada, cuando en la resolución culminatoria del sumario se hubiere dejado constancia de carácter parcial de la determinación practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso serán susceptibles de análisis y modificación aquellos aspectos no considerados en determinación anterior.

www.bdigital.ula.ve

Código de Comercio (1955)

Artículo 32: Todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad, la cual comprenderá, obligatoriamente, el libro Diario, el libro Mayor y el de Inventarios.

Podrá llevar, además, todos los libros auxiliares que estimara conveniente para el mayor orden y claridad de sus operaciones.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA (2007)

Publicada Gaceta Oficial 6.152 de la Reforma Tributaria el 28 de Noviembre de 2014. Entrando en Vigencia el 01 de Diciembre de 2014.

Artículo 1: Se crea un impuesto al valor agregado, que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, según se especifica en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas como hechos impositivos en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

Artículo 3: Constituyen hechos impositivos a los fines de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de 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 aprovechado en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior, en los términos de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. También constituye hecho impositivo, 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 este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley;

4-La venta o exportación de bienes muebles corporales;

5-La exportación de servicios.

Artículo 4°: A los efectos de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, se entenderá por:

1. **Venta:** La transición de propiedad de bienes muebles realizadas a título oneroso, cualquiera sea la calificación que le otorguen los intereses, así como las ventas con reserva de dominio; las entregas de bienes muebles que concedan derechos análogos a los de un propietario y cualquiera otras prestaciones a título oneroso en las cuales el mayor valor de la operación consista en la obligación de dar bienes muebles.
2. **Bienes muebles:** Los que pueden cambiar de lugar, bien por si mismos o movidos por una fuerza exterior, siempre que fuesen corporales o tangibles, con exclusión de los títulos valores.
3. **Retiro o desincorporación de bienes muebles:** 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 cualquiera otra finalidad distinta, tales como rifa, 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 estos 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 pueda ser justificada por el contribuyente, a juicio de la Administración Tributaria.

No constituirá hecho imponible el retiro de bienes muebles, cuando estos sean 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.

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 incorporeales 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.

Artículo 5. Son contribuyentes ordinarios de este impuesto, los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios, y, en general, toda persona natural o jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones, que constituyen hechos imponibles de conformidad con el artículo 3 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. En todo caso, 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 este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, se entenderán por industriales a los fabricantes, los productores, los ensambladores, los embotelladores y los que habitualmente realicen actividades de transformación de bienes.

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

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

Artículo 6. Son contribuyentes ocasionales del impuesto previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, los importadores no habituales de bienes muebles corporales.

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

Artículo 7. Son contribuyentes ordinarios u ocasionales las empresas públicas constituidas bajo la figura jurídica de sociedades mercantiles, los institutos autónomos y los demás entes descentralizados y desconcentrados de la República, de los estados y de los municipios, así como de las entidades que aquellos pudieren crear, cuando realicen los hechos imponibles contemplados en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de 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.

Artículo 8. Son contribuyentes formales, los sujetos que realicen exclusivamente actividades u operaciones exentas o exoneradas del impuesto. Los contribuyentes formales, sólo están obligados a cumplir con los deberes formales que corresponden a los contribuyentes ordinarios, pudiendo la Administración Tributaria, mediante

providencia, establecer características especiales para el cumplimiento de tales deberes o simplificarlos mismos. En ningún caso, los contribuyentes formales estarán obligados al pago del impuesto, no siéndoles aplicable, por tanto, las normas referente a la determinación de la obligación tributaria.

Artículo 9. 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 tenga 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.

Parágrafo Único: Cuando el cambio de destinación, al cual se contrae el numeral 2 de este artículo, esté referido a bienes importados, el importador, tenga o no la condición de contribuyente ordinarios u ocasional, deberá proceder a declarar y enterar el impuesto en los términos previstos, sin perjuicio de las sanciones aplicables conforme a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario.

Artículo 10. 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 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. 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

Artículo 11. 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. Asimismo, la Administración Tributaria podrá designar como responsables del pago del impuesto que deba devengarse en las ventas posteriores, en calidad de agentes de percepción, 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. A tal fin, la Administración Tributaria podrá designar como agentes de percepción a sus oficinas aduaneras. 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 autorizara 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 este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

Artículo 12: 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 aquélla 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 que da 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.

Parágrafo Primero: El régimen de pago anticipado del impuesto que deba devengarse en las ventas posteriores, previsto en este artículo, será aplicable en iguales términos a las importaciones de bienes muebles, cuando el importador, al momento de registrar la correspondiente declaración de aduanas, no acredite su condición de contribuyente ordinario de este impuesto. Este régimen no será aplicable en los casos de importadores no habituales de bienes muebles, así como de importadores habituales que realicen exclusivamente operaciones no sujetas, exentas o exoneradas.

Parágrafo Segundo: El régimen de pago anticipado del impuesto que deba devengarse en las ventas posteriores, previsto en este artículo, no será aplicable cuando el importador o adquirente de los bienes o el receptor de los servicios, según sea el caso, acrediten su condición de sujeto inscrito en un régimen simplificado de tributación para pequeños contribuyentes

Artículo 13: Se entenderán ocurridos o perfeccionados los hechos imponibles y nacida, en consecuencia, la obligación tributaria:

- 1- En la venta de bienes muebles corporales.
 - a) En los casos de ventas a entes públicos, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente.
 - b) En todos los demás casos distintos a los mencionados en el literal anterior, cuando se emita la factura o documento equivalente que deje constancia de la operación o se pague el precio o desde que se haga la entrega real de los bienes, según sea lo que ocurra primero;
- 2- En la importación definitiva de bienes muebles, en el momento que tenga lugar el registro de la correspondiente declaración de aduanas:
- 3- En la prestación de servicios:
 - a. En los casos de servicios de electricidad, telecomunicaciones, aseo urbano, de transmisión de televisión por cable o por cualquier otro medio tecnológico, siempre que sea a título oneroso, desde el momento en que se emitan las facturas o documentos equivalente por quien preste el servicio;
 - b. En los casos de servicios de tracto sucesivo, distintos a los mencionados en el literal anterior, cuando se emitan las facturas o documentos equivalentes por quien presta el servicio o cuando se realice su pago o sea exigible la contraprestación total o parcialmente, según ocurra primero.
 - c. En los casos de servicios prestados a entes públicos, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente.
 - d. En los casos de prestaciones consistentes en servicios provenientes del exterior, tales como servicios tecnológicos, instrucciones y cualesquiera otros susceptibles de ser patentados o tutelados por legislaciones especiales que no sean objeto de los procedimientos administrativos aduaneros, se considerará nacida la obligación tributaria desde el momento de recepción por el beneficiario o receptor del servicio;
 - e. En todos los demás casos distintos a los mencionados en los literales anteriores, cuando se emitan las facturas o documentos equivalente por quien presta

el servicio, se ejecute la prestación, se pague, o sea exigible la contraprestación, o se entregue o ponga a disposición del adquirente el bien que hubiera sido objeto del servicio, según sea lo que ocurra primero.

4- En la venta de exportación de bienes muebles corporales, la salida definitiva de los bienes muebles del territorio aduanero nacional.

Artículo 17: Estarán exentos del impuesto establecido en este Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley:

1- Las importaciones de los bienes y servicios mencionados en el artículo 18 de este Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley;

2- Las importaciones efectuadas por los agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país, de acuerdo con los convenios internacionales suscritos por Venezuela. Esta exención queda sujeta a la condición de reciprocidad;

3- Las importaciones efectuadas por instituciones u organismos internacionales a que pertenezca Venezuela y por sus funcionarios, cuando procediere la exención de acuerdo con los convenios internacionales suscritos por Venezuela;

4- Las importaciones que hagan las instituciones u organismos que se encuentren exentos de todo impuesto en virtud de tratados internacionales suscritos por Venezuela;

5- Las importaciones que hagan viajeros, pasajeros y tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos, cuando estén bajo régimen de equipaje;

6- Las importaciones que efectúen los inmigrantes de acuerdo con la legislación especial, en cuanto les conceda franquicias aduaneras imposiciones nacionales aplicables a la materia. Asimismo, las que efectúen los inmigrantes de acuerdo con la legislación especial, en cuanto les conceda franquicias aduaneras;

7- Las importaciones de bienes donados en el extranjero a instituciones, corporaciones y fundaciones sin fines de lucro y a las universidades para el cumplimiento de sus fines propios.

8- Las importaciones de billetes y monedas efectuadas por el Banco Central de Venezuela, así como los materiales o insumos para la elaboración de las mismas por el órgano competente del Poder Público Nacional.

9- Las importaciones de quipos científicos y educativos requeridos por las instituciones del Poder Público dedicadas a la investigación y a la docencia. Asimismo, las importaciones de quipos médicos de uso tanto ambulatorio como hospitalario del sector público o de las instituciones sin fines de lucro, siempre que no repartan ganancias o beneficios de cualquier índole a sus miembros y, en todo caso, se deberá comprobar ante la Administración Tributaria tal condición.

10- Las importaciones de bienes, así como las ventas de bienes y prestación de servicios, efectuados en el puerto libre del Estado Nueva Esparta, en la Zona Libre para el Fomento de la Inversión Turística en la península de Paraguaná del Estado Falcón, en la Zona Libre Cultural, Científica y Tecnológica de Estado Mérida, en el Puerto Libre de Santa Elena de Uairén y en la Zona Franca Industrial, Comercial de servicios Atuja (ZOFRAT), una vez que inicie sus actividades fiscales, de conformidad con los fines previstos en sus respectivas leyes o decretos de creación.

Párrafo Único: La exención prevista en los numerales 1 y 9 de este artículo, solo procederá en caso que no haya producción nacional de los bienes objeto del respectivo beneficio, o cuando dicha producción sea insuficiente, debiendo tales circunstancias ser certificadas por el ministerio del poder popular correspondiente.

Artículo 18: Están exentas del impuesto previsto en este Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley, las transferencias de los bienes siguientes:

1. Los alimentos y productos para consumo humano que se mencionan a continuación:
 - a) Productos del reino vegetal en su estado natural, considerados alimentos para el consumo humano, y las semillas certificadas en general, material base para la reproducción animal e insumos biológicos para el sector agrícola y pecuario.

- b) Especies avícolas, los huevos fértiles de gallina; los pollitos, pollitas, pollonas, para la cría, reproducción y producción de carne de pollo; y huevos de gallina.
 - c) Arroz.
 - d) Harina de origen vegetal, incluidas las sémolas.
 - e) Pan y pastas alimenticias.
 - f) Huevos de gallinas.
 - g) sal.
 - h) Azúcar y papelón, excepto los de uso industrial.
 - i) Café tostado, molido o en grano.
 - j) Mortadela.
 - k) Atún enlatado en presentación natural.
 - i) Sardinias enlatadas con presentación cilíndrica hasta ciento setenta gramos (170 gr.)
 - m) Leche cruda, pasteurizada, en polvo, modificada, maternizada o humanizada y en sus fórmulas infantiles, incluidas las de soya.
 - n) Queso blanco.
 - o) Margarina y mantequilla.
 - p) Carnes de pollo, ganado bovino y porcino en estado natural, refrigeradas, congeladas, saladas o en salmuera.
 - q) Mayonesa.
 - r) Avena.
 - s) Animales vivos destinados al matadero (bovino y porcino).
 - t) Ganado bovino y porcino para la cría.
 - u) Aceites comestibles, excepto el de oliva.
2. Los fertilizantes, así como el gas natural utilizado como insumo para la fabricación de los mismos.
3. Los medicamentos y agroquímicos y los principios activos utilizados exclusivamente para su fabricación, incluidas las vacunas, sueros, plasmas y las sustancias humanas o animales preparadas para uso terapéutico o profiláctico, para uso humano, animal y vegetal.

4. Los combustibles derivados de hidrocarburos, así como los insumos y aditivos destinados al mejoramiento de la calidad de la Gasolina, tales como etanol, metanol, metil-ter-butyl-eter (MTBE), etil-ter-butyl-eter (ETBE) y las derivaciones de éstos destinados al fin señalado.
5. Los vehículos automotores con adaptaciones especiales para ser utilizados por personas con discapacidad, sillas de ruedas para impedidos, los marcapasos, catéteres, válvulas, órganos artificiales y prótesis.
6. Los diarios, periódicos, y el papel para sus ediciones.
7. Los libros, revistas y folletos, así como los insumos utilizados en la industria editorial.
8. El maíz utilizado en la elaboración de alimentos para consumo humano.
9. El maíz amarillo utilizado para la elaboración de alimentos concentrados para animales.
10. Los aceites vegetales, refinados o no, utilizados exclusivamente como insumos en la elaboración de aceites comestibles, mayonesa y margarina.
11. Los minerales y alimentos líquidos o concentrados para animales o especies a que se refieren los literales b), r) y s) del numeral 1 de este artículo, así como las materias primas utilizadas exclusivamente en su elaboración.
12. Sorgo y soya.

Párrafo Único: La Administración Tributaria podrá establecer la codificación correspondiente a los productos especificados en este artículo e igualmente mediante reglamento se desarrollará la normativa necesaria para la aplicación de la exención señalada en el numeral 5 de este artículo.

Artículo 19: Están exentos del impuesto contemplado en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de la Ley, las prestaciones de los siguientes servicios:

1. El transporte terrestre y acuático nacional de pasajeros;
2. El transporte terrestre de los bienes señalados en los numerales 1,8,9,10,11 y 12 del artículo 18.

3. Los servicios educativos prestados por instituciones inscritas o registradas en el ministerio del poder popular con competencia en educación, el ministerio de poder popular con competencia en cultura, el ministerio del poder popular con competencia en deporte, y el ministerio del poder popular con competencia en educación superior.
4. Los servicios de hospedaje, alimentación y sus accesorios, a estudiantes, ancianos, personas minusválida, excepcionales o enfermas, cuando sean prestados dentro de una institución destinada exclusivamente a servir a estos usuarios.
5. Las entradas a parques nacionales, zoológicos, museos, centros culturales e instituciones similares, cuando se trate de entes sin fines de lucros exentos de Impuesto sobre la Renta.
6. Los servicios médico-asistenciales y odontológicos, de cirugía y hospitalización.
7. Las entradas a espectáculos artísticos, culturales y deportivos, siempre que su valor no exceda de dos Unidades Tributarias (2 U.T.).
8. El servicio de alimentación prestado a alumnos y trabajador en restaurantes, comedores y cantinas de escuelas, centros educativos, empresas o instituciones similares, en sus propias sedes.
9. El suministro de electricidad de uso residencial.
10. El servicio nacional de telefonía prestado a través de teléfonos públicos.
11. El suministro de agua residencial.
12. El aseo urbano residencial.
13. El suministro de gas residencial, directo o por bombonas.
14. El servicio de transporte de combustibles derivados de hidrocarburos.
15. Los servicios de crianza de ganado bovino, caprino, ovino, porcino, aves y demás especies menores, incluyendo su reproducción y producción.

Artículo 27: La alícuota impositiva aplicable a la base imponible correspondiente será fijada anualmente en la Ley de Presupuesto y estará comprendida entre un límite mínimo de ocho por ciento (8%) y un máximo de dieciséis y medio por ciento (16,5%). El Ejecutivo Nacional podrá establecer alícuotas distintas para determinados bienes y servicios, pero las mismas no podrá exceder los límites previstos en este artículo.

La alícuota impositiva aplicable a las ventas de exportación de bienes muebles y a las exportaciones de servicios, será del cero por ciento (0%).

Se aplicara una alícuota adicional que podrá ser modificada por el Ejecutivo Nacional y estará comprendida entre un límite mínimo de quince por ciento (15%) y un máximo de veinte por ciento (20%) de los bienes y prestaciones de servicios de consumo suntuario definidos en el TITULO VII de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

La alícuota impositiva aplicable a las ventas de hidrocarburos naturales efectuadas por las empresas mixtas, reguladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos, a Petróleos de Venezuela, S.A. o a cualquiera de las filiales de este, será del cero por ciento (0%).

Artículo 29: El monto del débito fiscal deberá ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirientes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes están obligados a soportarlos.

Para ello, deberá indicarse el débito fiscal en la factura o documento equivalente emitido por el contribuyente vendedor separadamente del precio o contraprestación.

El débito fiscal así facturado constituirá un crédito fiscal para el adquiriente de los bienes o receptor de los servicios, solamente cuando ellos sean contribuyentes ordinarios registrados como tales en el registro de contribuyentes respectivo.

El crédito fiscal, en el caso de los importadores, estará constituido por el monto que paguen a los efectos de la nacionalización por concepto del impuesto establecido en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, siempre que fuesen contribuyentes ordinarios y registrados como tales en el registro de contribuyentes respectivo.

El monto del crédito fiscal será deducido o aplicado por el contribuyente de acuerdo con las normas de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, a los fines de la determinación del impuesto que le corresponda.

Artículo 47: Los contribuyentes y, en su caso, los responsables según este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, están obligados a declarar y pagar el impuesto correspondiente en el lugar, la fecha y la forma que establezca el Reglamento.

Artículo 54: Los contribuyentes a que se refiere el artículo 5 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de 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 este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de 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 adquiriente 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 este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de 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 este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, pueda dificultar el desarrollo eficiente de la actividad, en virtud del volumen de las operaciones del contribuyente.

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

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

1. En los casos de ventas de bienes muebles corporales, en el mismo momento cuando se efectúe la entrega de los bienes muebles;

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

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

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 este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de 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 efectuar los asientos y registros correspondientes

En especial, los contribuyentes deberán registrar contablemente todas sus operaciones, incluyendo las que 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 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.

Artículo 60: Al calificar los actos o situaciones que configuran los hechos imponibles del impuesto previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de determinación previsto en el Código Orgánico Tributario, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando estos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias. Las decisiones que la Administración Tributaria adopte, conforme a esta disposición, solo tendrá implicaciones tributarias y en nada afectaran las relaciones jurídico-privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos de la República.

Artículo 62: Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, la alícuota impositiva general aplicable a las operaciones gravadas, desde la entrada en vigencia de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, será del doce por ciento (12%), hasta tanto el Ejecutivo Nacional establezca una alícuota distinta conforme al artículo 27 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

Artículo 63: Hasta tanto el Ejecutivo Nacional establezca una alícuota distinta, conforme al artículo 27 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, la alícuota impositiva aplicable a las siguientes operaciones será del ocho por ciento (8%).

1. Las importaciones y ventas de los alimentos y productos para consumo humano que se mencionan a continuación:

- a) Ganado caprino, ovino y especies menores destinadas al matadero.
- b) Ganado caprino, ovino y especies menores para la cría.
- c) Carnes en estado natural, refrigeradas, congeladas, saladas o en salmuera, salvo las mencionadas en el literal “o” del numeral 1 del artículo 18 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

d) Mantecadas.

2. Las importaciones y ventas de minerales y alimentos líquidos o concentrados para animales o especies a que se refieren los literales “a” y “b” del numeral 1 de este artículo, así como las materias primas utilizadas exclusivamente en su elaboración.

3. Las prestaciones de servicios al Poder Público, en cualquiera de sus manifestaciones, en el ejercicio de profesiones que no impliquen la realización de actos de comercio trabajo o actuación predominante intelectual.

4. El transporte aéreo nacional de pasajeros.

**Providencia Nro. 296 Sobre Sujetos Pasivos Especiales En Gaceta Oficial N°
37.970 de fecha 30 de junio de 2004**

Artículo 1: Los sujetos pasivos calificados como especiales y notificados en forma expresa de tal Condición por la Gerencia de Contribuyentes Especiales de la Región Capital y por las Gerencias Regionales de Tributos Internos, deberán sujetarse a las normas contenidas en esta Providencia, a los fines de la declaración y pago de sus obligaciones tributarias, del cumplimiento de los deberes formales y del cumplimiento de los deberes como agentes de retención o percepción de tributos.

Artículo 2: Podrán ser calificados como sujeto pasivos especiales, sometidos al control y Administración de la respectiva Gerencia Regional de Tributos Internos de su domicilio fiscal, los siguientes sujetos pasivos:

- a) Las personas naturales que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de siete mil quinientas unidades tributarias (7.500 U.T.) conforme a lo señalado en su última declaración jurada anual presentada, para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos superiores al equivalente de seiscientos veinticinco unidades tributarias (625U.T.) mensuales, conforme a lo señalado en cualquiera de las seis (6) últimas declaraciones, para el caso de tributos que se liquiden por períodos mensuales.

Señalado en su última declaración del impuesto sobre la renta presentada.

b) Las personas jurídicas, con exclusión de las señaladas en el artículo 4 de esta Providencia, que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de treinta mil unidades tributarias (30.000 U.T.), conforme a lo señalado en su última declaración jurada anual presentada, para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos iguales o superiores al equivalente de dos mil quinientas unidades tributarias (2.500 U.T.) mensuales, conforme a lo señalado en una cualquiera de las seis (6) últimas declaraciones presentadas, para el caso de tributos que se liquiden por períodos mensuales.

c) Los entes públicos nacionales, estatales y municipales, los institutos autónomos y demás entes descentralizados de la República, de los Estados y de los Municipios, con domicilio distinto de la Región Capital, que actúen exclusivamente en calidad de agentes de retención o percepción de tributos. En los casos de entes públicos nacionales, estatales y municipales, la calificación requerirá la previa autorización otorgada por la Gerencia de Recaudación

d) Los contribuyentes que realicen operaciones aduaneras de exportación, con exclusión de los sujetos pasivos calificados por la Gerencia Regional de Tributos Internos de contribuyentes Especiales de la Región capital, conforme a lo dispuesto en esta providencia.

Los sujetos pasivos indicados en este artículo, cuyo domicilio fiscal se encuentre bajo la Jurisdicción de una Gerencia Regional de Tributos Internos en la que no exista unidad de contribuyentes especiales podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales por la Gerencia Regional de Tributos Internos más cercana a su domicilio que cuente dentro de su estructura con la mencionada unidad.

A efectos de establecer los montos de ingresos brutos, ventas, prestación de servicios o enriquecimientos netos a los que se refieren los literales a y b del presente artículo, privará, de ser el caso, la estimación efectuada por la Administración Tributaria a partir de los procedimientos de verificación, fiscalización y

determinación, así como la información obtenida por la Administración Tributaria de terceros con los que el sujeto pasivo especial guarde relación.

Artículo 3: Podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales, sometidos al control y administración de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la región Capital, los siguientes sujetos pasivos, con domicilio fiscal en la jurisdicción de la región Capital:

a) Las personas naturales que hubieren obtenido ingresos brutos o iguales o superiores al equivalente de quince mil unidades tributarias (15.000 U.T.) conforme a lo señalado en su última declaración jurada anual presentada, para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos superiores al equivalente de un mil doscientos cincuenta unidades tributarias (1.250 U.T.) mensuales, conforme a lo señalado en cualquiera de las seis (6) últimas declaraciones.

Para el caso de tributos que se liquiden por períodos mensuales. Igualmente, podrán ser calificados como especiales las personas naturales que laboren exclusivamente bajo relación de dependencia y hayan obtenido enriquecimientos netos iguales o superiores a quince mil unidades tributarias (15.000 U.T.), conforme a lo señalado en su última declaración del impuesto sobre la renta presentada.

b) Las personas jurídicas, con exclusión de las señaladas en el artículo 4 de esta Providencia, que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de ciento veinte mil unidades tributarias (120.000 U.T.), conforme a lo señalado en su última declaración jurada anual presentada, para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos iguales o superiores al equivalente de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.) mensuales, conforme a lo señalado en una cualquiera de las seis (6) últimas declaraciones presentadas, para el caso de tributos que se liquiden por períodos mensuales.

c) Los entes públicos nacionales, estatales y municipales, los institutos autónomos y demás entes descentralizados de la República, de los Estados y de los Municipios que actúen exclusivamente en calidad de agentes de retención o percepción de tributos.

En los casos de entes públicos nacionales, estatales y municipales, la calificación requerirá la previa autorización otorgada por la Gerencia de Recaudación. A efectos de establecer los montos de ingresos brutos, ventas, prestación de servicios o enriquecimientos netos a los que se refieren los literales a y b del presente artículo, privará, de ser el caso, la estimación efectuada por la Administración Tributaria a partir de los procedimientos de verificación, fiscalización y determinación, así como la información obtenida por la Administración Tributaria de terceros con los que el sujeto pasivo especial guarde relación.

Artículo 8: Perderán la calificación de especiales:

1-Los sujetos pasivos personas naturales, con su muerte.

2-Los sujetos pasivos personas jurídicas, con su liquidación.

No obstante continuarán bajo el control de la Gerencia Regional que hubiere notificado la calificación de sujeto pasivo especial.

Nueva Providencia la cual designa a los Entes Públicos Agentes de Retención del IVA

Mediante providencia administrativa emanada del SENIAT, N° SNAT/2005/0056, de fecha 27 de enero de 2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República N° 38.136, del 28 de febrero de 2005, la cual entró en vigencia el día primero de abril pasado, se modificó el régimen de retenciones en materia del Impuesto al Valor Agregado de los denominados "contribuyentes especiales". Así se derogan las providencias administrativas números 1.455, del 29/11/2002, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.585, del 5/12/2002, y 212, del 10/9/1999, publicada en la Gaceta Oficial N° 36.788, del 16/9/1999, esta última destinada a la venta de metales y piedras preciosas.

Las principales novedades que incorpora el nuevo texto reglamentario son las siguientes:

Con referencia a la designación de los agentes de retención se excluye expresamente a las personas naturales. Por su parte, en los casos de fideicomisos, se

incluyen a los fideicomitentes como agentes de retención cuando hubieren sido calificados como contribuyentes especiales.

Paralelamente, se incorporan como agentes de retención del impuesto a los compradores o adquirentes de metales o piedras preciosas, cuyo objeto principal sea la comercialización, compra venta y distribución de metales o piedras preciosas, aun cuando no hayan sido calificados como contribuyentes especiales, estando presente esta última previsión, justamente, a los fines de fusionar en una sola ambas providencias. Otra novedad tiene que ver con la no retención del impuesto en los siguientes casos: cuando el proveedor sea un contribuyente formal del impuesto; en el caso de operaciones pagadas por empleados del agente de retención con cargo a cantidades otorgadas por concepto de viáticos; en el caso de operaciones pagadas por directores, gerentes, administradores u otros empleados por concepto de gastos reembolsables, por cuenta del agente de retención, hasta un máximo de veinte unidades tributarias; cuando se realicen compras con cargo a la caja chica de la compañía, siempre que el monto de cada operación no exceda de veinte unidades tributadas (anteriormente eran 10 U.T.); cuando se trate de servicios de electricidad, agua, aseo y telefonía, pagados mediante domiciliación a cuentas bancarias de los agentes de retención; cuando el proveedor de bienes y servicios gravados estuviere inscrito en el Registro Nacional de Exportadores y tenga derecho a recuperar los créditos fiscales soportados por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación, así como, en los casos de compras efectuadas por entes públicos que hubieren sido calificados como sujetos pasivos especiales por el Seniat. En relación con los casos en los cuales las retenciones deban ser equivalentes al ciento por ciento del impuesto causado, se incluyen las siguientes situaciones: 1. cuando los datos de registro del proveedor, incluido su domicilio, no coincidan con los indicados en la factura o documento equivalente; 2. Cuando el proveedor hubiere omitido la presentación de alguna de sus declaraciones del Impuesto al Valor Agregado; 3. Cuando se trate de las operaciones relativas con metales y piedras preciosas. Al respecto de los puntos 1 y 2, sería oportuno

preguntarse: ¿hasta dónde puede llegar legalmente el esfuerzo del agente de retención para coadyuvar con la Administración Tributaria en el proceso de recaudación?

Continuando con el análisis de la providencia, una novedad importante de ésta tiene que ver con la recuperación de los excedentes retenidos por concepto de IVA al contribuyente, cuya solicitud debe ser presentada por éste ante la División de Recaudación de Gerencia Regional de Tributos Internos, con un límite de una solicitud por mes.

Al respecto, aquel contribuyente que efectúe alguna solicitud que incluya saldos acumulados correspondientes a períodos de imposición anteriores a la entrada en vigencia de la providencia, no podrá introducir nuevas solicitudes hasta tanto la Administración Tributaria no se haya pronunciado sobre aquella. En toda solicitud, el proveedor deberá indicar su decisión de compensar o ceder, identificando tributos, montos y cesionario, así como el tributo sobre el cual el cesionario efectuará la imputación respectiva.

La solicitud en cuestión deberá ser decidida dentro de un plazo no mayor de treinta días hábiles, contados a partir de la fecha de recepción definitiva de la solicitud. En los casos de solicitudes que comprendan saldos acumulados de períodos anteriores a la entrada en vigencia de la providencia, el lapso será de noventa días hábiles. La falta de pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria dentro de los plazos establecidos se entenderá como negativa de la solicitud.

A los fines de la recuperación de los saldos acumulados, los contribuyentes y sus cesionarios deberán, por una sola vez, inscribirse en el Portal del SENIAT conforme a las especificaciones establecidas por el referido instituto.

Establece la providencia que no serán oponibles a la República las compensaciones y cesiones que se hubieren efectuado en contravención al procedimiento dispuesto en ella.

Con referencia al pago del impuesto retenido, también se observan algunas novedades, las cuales, por su extensión, deberán ser verificadas por el lector a través del portal <http://www.seniat.gov.ve>. En todo caso, el agente de retención sólo podrá enterar los montos correspondientes a dicha retención mediante la planilla

denominada "planilla de pago para enterar retenciones de IVA efectuadas por agentes de retención 99035", emitida a través de dicho portal. Ahora bien, en los casos en que el enteramiento no se efectúe electrónicamente, el agente de retención procederá a pagar el monto correspondiente en efectivo, cheque de gerencia o transferencia de fondos en las taquillas de contribuyentes especiales que le corresponda o en cualquiera de las taquillas del Banco Industrial de Venezuela.

Cuando el agente de retención no pudiere, dentro de los plazos establecidos, presentar la declaración informativa en la forma prevista, deberá excepcionalmente presentarla a través de medios magnéticos ante la unidad correspondiente, de acuerdo con las especificaciones técnicas establecidas por el SENIAT, en su página web. En estos casos, y antes de su presentación ante la unidad correspondiente, el agente de retención deberá validar la declaración a través del "proceso de carga de prueba del archivo de retenciones", a los fines de constatar la existencia de errores que podrían impedir su normal procesamiento.

Con relación a la emisión de los comprobantes de retención, éstos deberán emitirse y entregarse al proveedor a más tardar dentro de los primeros tres días continuos del período de imposición siguiente.

Para finalizar, se reproduce como inquietud el contenido del artículo 24 de la providencia, el cual establece textualmente: "El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) apreciará las eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 85 del Código Orgánico Tributario, en los casos de incumplimientos generados hasta el 30/6/2003 por la aplicación de lo establecido en la Providencia Administrativa N° 1.455 del 29/11/2002 publicada en Gaceta Oficial N° 37.585 del 5/12/2002, en virtud de los errores de hecho y de derecho.

Providencia Administrativa N° 0082
Gaceta Oficial N° 38.423 de fecha 25 de abril de 2006
Caracas, 09/02/2006, Años 195 y 146

El Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en uso de las facultades previstas en los numerales 1, 2, 9 y 33 del artículo 4 de la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 41 y 125 del Código Orgánico Tributario, en el artículo 47 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado, en el artículo 60 del Decreto N° 206 del 09/07/1999, publicado en la Gaceta Oficial N° 5.363 Extraordinario del 12/07/1999, mediante el cual se dicta el Reglamento General de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado y en artículo 12 de la Resolución del Ministerio de Finanzas N° 904 del 14/03/2002, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.409 del 21/03/2002, dicta la siguiente:

Artículo 1. Los sujetos pasivos calificados como especiales por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y los contribuyentes que reciban “Certificaciones de Débito Fiscal Exonerado”, deberán presentar las declaraciones del impuesto al valor agregado correspondientes a los períodos que se inicien con posterioridad al 31/05/2006, así como las declaraciones que las sustituyan, únicamente a través del Portal <http://www.seniat.gov.ve>.

En caso que los contribuyentes antes señalados no estén registrados en el Portal <http://www.seniat.gov.ve> deberán inscribirse en el mismo, en las Divisiones de Asistencia al Contribuyente de las Gerencias Regionales de Tributos Internos de su domicilio fiscal, a los fines de la asignación de la correspondiente clave de acceso.

Artículo 2. Presentada la declaración a través del Portal <http://www.seniat.gov.ve>, los contribuyentes referidos en el artículo 1 de esta Providencia, podrán optar entre efectuar el pago electrónicamente, a través del Portal del Banco Industrial de Venezuela, o imprimir la planilla generada por el sistema, “forma 99030”, la cual será utilizada a los efectos del pago en las taquillas de contribuyentes especiales que le corresponda.

Artículo 3. Los excedentes de crédito fiscal que se generen a partir de la entrada en vigencia de esta Providencia, sólo serán reconocidos por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), cuando éstos se encuentren reflejados en las declaraciones presentadas.

El reconocimiento referido en este artículo no menoscaba el ejercicio de las facultades de verificación, fiscalización y determinación por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Artículo 4. Las notificaciones y comunicaciones relativas al cumplimiento o incumplimiento de la obligación de declarar y pagar, podrán ser efectuadas a través de la dirección de correo electrónico que hayan proporcionado los contribuyentes señalados en el artículo 1 de esta Providencia, al momento de su inscripción en el Portal <http://www.seniat.gov.ve>. Cualquier modificación de la dirección del correo electrónico deberá ser notificada a través del señalado Portal.

Artículo 5. Excepcionalmente, cuando los contribuyentes mencionados en el artículo 1 de esta Providencia, no pudieren presentar la declaración del impuesto al valor agregado a través del Portal <http://www.seniat.gov.ve>, deberán efectuarla ante la Gerencia Regional de Tributos Internos correspondiente, de acuerdo con las especificaciones técnicas que establezca el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en su Página Web.

Artículo 6. Los contribuyentes que incumplan las disposiciones contenidas en la presente Providencia, serán sancionados de conformidad con lo establecido en el Código Orgánico Tributario.

Artículo 7. La presente Providencia entrará en vigencia al día siguiente de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Definición de Términos Básicos

Contribuyente: El término se reserva en la práctica para hacer referencia a los impuestos directos, en los cuales existe una base mínima imponible. Villegas. (1998)

Contribuyente Ordinario: Similares calificados y notificados por la Administración Tributaria, sujetos a normas especiales en relación con el cumplimiento de sus deberes formales. Villegas. (1998)

Contribuyente Especial: Contribuyentes con características similares calificados y notificados por la Administración Tributaria como tales, sujetos a normas especiales en relación con el cumplimiento de sus deberes formales y el pago de sus tributos, en atención al índice de su tributación. Villegas. (1998).

Contribuyentes Ocasionales: Sujetos que no califican como contribuyentes ordinarios, no obstante, de manera eventual u ocasional, pueden realizar operaciones gravadas, en cuyo caso estarán obligados a tributar como contribuyentes en esas operaciones específicas. Villegas. (1998).

Hecho imponible: Acontecimiento previsto por la ley que origina el nacimiento de la obligación tributaria. Ordenanza Actividad Económica Libertador. (2007)

Impuestos: Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta. Ordenanza Actividad Económica Libertador. (2007)

Ley: Regla o norma constante e invariable de las cosas que está determinada por sus propias cualidades o condiciones o por su relación con otras cosas. Villegas (1998)

Tributario: Que paga tributo o está obligado a pagarlo. Márquez (1998)

Tributos: son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial; exige de sujetos económicos sometidos a la misma. Márquez. (1998)

CUADRO 1. Operacionalización de las Variables.

Objetivo General: Analizar los procedimientos y la aplicación de la normativa en la recepción de facturas de proveedores y emisión de comprobantes de retención del IVA en CliniSalud.

Objetivos Específicos	Variable	Indicadores	Técnicas	Ítems
Diagnosticar los procedimientos actuales de recepción de facturas de proveedores y emisión de comprobantes de retención llevados por CliniSalud.	Procedimientos de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención en CliniSalud	- Recepción de facturas de proveedores en la empresa. - Emisión de comprobantes de retención - Pago	Observación Directa	4,5,6,7,8,9
			Entrevista	10,11,12,13
				1,2,3,4,5 6,7,8,9,10
Describir las disposiciones legales vinculantes con la recepción de facturas y emisión de comprobantes de retenciones al IVA.	Disposiciones legales	-Constitución Nacional -Código Orgánico Tributario. - Ley del Impuesto al valor Agregado. - Reglamentos - Providencias	Análisis Documental Revisión Bibliográfica	
			Observación Directa	1,2,3, 4
Formular estrategias en la aplicación de los procedimientos de recepción facturas de proveedores y emisión de comprobantes de retención del IVA en CliniSalud.	Procedimientos de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA.	Estrategias de planificación y control del IVA para emisión de retenciones y mejoras en la recepción de facturas de proveedores.	Entrevista	11,12

Fuente: Mejía (2015)

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Desarrollar una investigación implica que todos los hechos y relaciones alcancen un grado de exactitud y confiabilidad. Esta premisa obliga el empleo de una metodología sistematizada la cual habilita, entre otras cosas, que los hechos más significativos se sometan al rigor de esta actitud procedimental orientada a la consecución de los objetivos e intereses de la investigación. De esta manera, el presente capítulo tiene como propósito describir detalladamente la metodología de investigación asumida, los criterios de investigación empleados tales como el tipo de investigación, la población, la muestra y, posteriormente, a los datos recogidos se aplican técnicas e instrumentos de recolección de datos.

Tipo de Investigación

En lo correspondiente a la problemática planteada referido a la determinación de los problemas en la aplicación de la normativa en los procedimientos de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA en la empresa CliniSalud y en función de los objetivos señalados, se establece un tipo de investigación en un nivel **Analítica descriptiva** que según Arias, F. (2006) lo define como “Los estudios analíticos según varios autores. La investigación descriptiva consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento. Los resultados de este tipo de investigación se ubican en un nivel intermedio en cuanto a la profundidad de los conocimientos se refiere. (pag.24).

Diseño de la Investigación

El diseño de investigación se considera documental, apoyado en un **diseño de campo**. El mismo llevará a cabo la determinación de los problemas en la aplicación de la normativa en los procedimientos de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA en la empresa CliniSalud, ubicada en el Municipio Libertador del estado Mérida.

Fases para la Investigación

Dentro del proceso del diseño de investigación se llevó a cabo el cumplimiento del objetivo previsto, además, se hizo necesario formular estrategias de manera ordenada que permitieran la orientación de las actividades a realizar:

Fase I

Se efectuó la revisión bibliográfica a fin de recolectar datos. Se construyeron los registros de observación y las listas de cotejo para dirigir los pasos a seguir por el investigador para llenar el registro mencionado, también se construyó la guía de entrevista a fin de obtener la información que sustentó el Análisis Situacional De Fortalezas, Oportunidades, Debilidades Y Amenazas (FODA).

Fase II

En esta fase se obtuvo la validación de los instrumentos con los que se recolectó la información, para posteriormente aplicar los registros de observaciones y obtener la información de los documentos que maneja el ente en estudio, empresa Clinisalud. Por otra parte, (FODA), la guía de entrevista para recabar la información y construir el Análisis Situacional De Fortalezas, Oportunidades, Debilidades Y Amenazas (FODA), se aplicó a los funcionarios que participan el proceso de retención y enteramiento del impuesto.

Fase III

En esta etapa se cuantificó y analizó la información obtenida por medio de los instrumentos. La información referida a los registros de observaciones se presenta en gráficos y la información obtenida a través de la guía de entrevista se presenta en el cuadro distributivo del Análisis Situacional De Fortalezas, Oportunidades, Debilidades Y Amenazas (FODA).

Fase IV

En esta última fase, se consolida el documento y exponen las estrategias que resultaron de la investigación. Finalmente, se presentan las conclusiones y recomendaciones. (Capítulo V). En la empresa Clinisalud se detectaron un conjunto de anomalías con relación al impuesto del IVA, en cuanto al cumplimiento parcial de emisión y recepción de facturas y comprobantes de retención del impuesto antes mencionado.

www.bdigitalula.ve

Población y Muestra

Población

La población, según Tamayo, H. (2000): “Es 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). Para fines del presente estudio se consideró la muestra aleatoria de (30) facturas con sus comprobantes de retención, muestra censal (02) empleados en el área contable para aplicar las entrevistas y para el análisis del caso de estudio proceso de recepción de facturas y los comprobantes de retención un total de cien (100) Facturas del cuarto trimestre del año 2014.

Muestra

Partiendo de lo expresado por Bavaresco, A. (1997), citado por Velázquez, L. (2007), señala que la muestra: “Es una porción representativa de la población que permite generalizar sobre ésta los resultados de la investigación.” (p. 32). Por lo cual

la muestra que se trabajará para el caso estudio serán los comprobantes de retención del primer trimestre del año 2013, total treinta (30) facturas y comprobantes de retención para ser analizados, y dos (02) empleados a quienes se les aplicara la entrevista.

Técnicas e instrumentos de recolección de información

La observación como fuente primaria

Según Méndez (2001), “consiste en el uso sistemático de los estudios en la búsqueda de datos que se necesitan para resolver un problema en investigación” (p. 152). Para efectos del presente estudio se partió del caso de que con las observaciones se percibirían los hechos tal como se presentan en la realidad, además de que éstas constituyen el punto de partida de toda la investigación científica.

La lista de cotejo permitió revisar y verificar la información plasmada en los comprobantes, cuya observación fue anotada en la guía de observación a medida que se iba realizando. Esta lista de cotejo estuvo conformada por 13 aspectos a evaluar que contenían los elementos a analizar para generar conclusiones que respondieran a las necesidades de la investigación.

La entrevista como fuente primaria

En este sentido, se encuentra la entrevista que de acuerdo a Sabino (2000), consiste en: “una interacción entre dos o más personas, el investigador quien formula determinadas preguntas del tema a indagar, mientras que la otra, en este caso el investigado proporciona la información que es solicitada.” (p.148). Por la naturaleza del estudio debe buscarse información directamente de la realidad de la organización en donde se desarrolla, obteniendo la opinión de los empleados en el área contable de la empresa, para ello se recurre a una base de información, que según Hurtado y Otros (1999) consideran que es un: “análisis descriptivo de los contenidos para elaborar una guía, basadas en las categorías detectadas, el cual se aplicará al informante de la de la empresa estudiada.” (p.112).

Este instrumento facilitará representar los resultados obtenidos al ser aplicado a la entrevista, mediante la misma se puede determinar aspectos relacionados con los procedimientos de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA en la Empresa CliniSalud Medicina Prepagada S.A. Así se establecen estrategias a los fines de optimizar los procedimientos de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA como es la Guía de Entrevista.

Revisión documental como fuente secundaria

Según Bernal, C. (2006)

Define como fuente secundaria en el proceso de investigación el proceso de consulta de material bibliográfico que en el presente estudio, posee un vínculo con el ámbito administrativo especialmente teorías administrativas, elementos técnicos referentes a los procesos organizacionales (p 110). La aplicación del instrumento permitirá clasificar toda la información obtenida de textos y trabajos especiales de grado, entre otros

www.bdigital.ula.ve

Instrumentos

Lista de cotejo

Con la técnica de la Observación se procedió a la elaboración de una Lista de Cotejo que es la herramienta que se utiliza para observar sistemáticamente el proceso al ocupar una lista de preguntas cerradas. La investigadora usó esta herramienta para analizar los problemas o averiguar si la solución a un problema se ha implementado de manera adecuada.

La guía de entrevista

La misma se aplicó para conocer la opinión de los empleados en el área contable respecto a los objetivos planteados para la toma de decisiones en relación a determinar los procedimientos de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA en la Empresa CliniSalud Medicina Prepagada S.A.

Técnicas de análisis de datos

Con la información recolectada durante la presente investigación se procede a la revisión documental respecto a los requerimientos establecidos para desarrollar estrategias en los procedimientos de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA.

En el mismo sentido, el estudio de la Lista de Cotejo y la Guía de Entrevista se hará a través de un análisis cualitativo.

Validez y confiabilidad de los instrumentos

En consecuencia, para determinar la validez del instrumento se consultará a un experto en la materia. Así mismo, se consultará a un experto estadístico y a juicio de expertos profesionales, quienes expresarán sus opiniones y sugerencias acerca de la pertinencia y factibilidad de aplicar el instrumento de recolección de datos, existiendo correspondencia entre los ítems y las variables en estudio.

La validez del instrumento según Chávez (1999) se define como la medida en que un instrumento se propone medir para validar el cuestionario. Se tiene pensado utilizar para la validez de contenido que consiste en someterlo a la evaluación de expertos para verificar la consistencia interna del mismo (p. 270).

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS.

En este capítulo se presenta el análisis e interpretación de los resultados obtenidos que sirven como base de información para la toma de decisiones de manera más oportuna y que están en correlación con los objetivos planteados en el estudio de la investigación. Cabe señalar que estos resultados fueron producto de la aplicación de los instrumentos entre ellos la lista de cotejo y la guía de entrevista, los que permitieron la determinación de la propuesta en la aplicación de la normativa en la recepción de facturas de los proveedores y emisión de comprobantes de retención del IVA en la empresa CliniSalud Medicina Prepagada S.A.

Para identificar las características del proceso de retención y enteramiento del impuesto al Valor Agregado IVA, llevado a cabo por la empresa Clinisalud Medicina Prepagada C.A, fue necesario consultar al personal que participa en dicho proceso. Es decir, al departamento que labora en el Departamento de Tributos y de Contabilidad de la empresa antes mencionada,

En relación al segundo objetivo de investigación, referido éste al estudio de las disposiciones legales y de la normativa legal vigente consagradas en el marco jurídico venezolano en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado IVA, se logró mediante la aplicación de las técnicas de observación directa de las facturas y comprobantes, y a través del análisis e interpretación de las fuentes documentales las cuales fueron expuestas en el Marco Teórico.

Así, de acuerdo a los resultados obtenidos en la lista de cotejo aplicada a los treinta (30) comprobantes, se reflejaron las debilidades y fortalezas en los procedimientos de recepción de facturas de los proveedores y emisión de comprobantes de retención del IVA. Igualmente, en la entrevista aplicada al personal del Departamento de Tributos y de Contabilidad, la información recopilada arrojada por los procesos contables que

se implementan en los ordenamientos técnicos y administrativos permitieron formular las estrategias adecuadas a los fines de optimizar los procedimientos de recepción de facturas y la emisión de los comprobantes de retención del IVA.

A continuación se presentan las preguntas, respuestas y análisis obtenidos a partir de la aplicación de la entrevista realizada al personal del Departamento de Tributos y Contabilidad.

Situación actual de la empresa Clinisalud

Instrumentos elaborado por la autora.

T.S.U. Adriana mejía.

Ítem 1.

Ítem	Respuesta	Análisis
¿Posee Ud. Un ejemplar de la Providencia Administrativa que regula la recepción de facturas y emisión de comprobantes de retenciones del IVA?	Sí, se acostumbra descargarlas del portal del SENIAT, y guárdalas en el computador.	Se identifica con este ítem que el empleador y los trabajadores no trabajan coordinadamente para promover la actualización de las providencias actuales, ya que deberían mantenerlas impresas para el uso de los trabajadores y que se ejecuten las normas establecidas en las mismas.

Ítem 2

Ítem	Respuesta	Análisis
¿Ha recibido Ud. Algún tipo de inducción proporcionada por la empresa para la aplicación de los procedimientos a seguir en materia de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA?	No, por la empresa Clinisalud, ningún tipo de inducción, todo lo he hecho por mis propios medios.	Los entrevistados manifiestan no tener ningún tipo de inducción por la empresa en estudio. Es importante proporcionarles información a los empleados de las actualizaciones de los deberes formales de la Ley y providencia que regulan los procedimientos de facturación y recepción del IVA.

www.bdigital.ula.ve

Ítem 3

Ítem	Respuesta	Análisis
¿Se han efectuado auditorías o revisiones sobre los procedimientos efectuados para el personal encargado de manejar la recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA?	No, las revisiones se realizan al momento de cargar las facturas y comprobantes para las retenciones por el Departamento de Contabilidad.	Para que la empresa mejore su operatividad, es importante que el Departamento de Tributos pase a revisiones las facturas y retenciones antes que se carguen en sistemas las declaraciones y así corregir las debilidades existentes a tiempo.

Ítem 4

Ítem	Respuesta	Análisis
¿Posee Ud. El calendario de obligaciones tributarias de la empresa?	SÍ, se descargan del portal del SENIAT y se colocan en cartelera.	Los empleados en su mayoría entienden el cumplimiento y pago del calendario de los contribuyentes especiales de la Ley del IVA, ya que son designados contribuyentes especiales por la administración tributaria.

Ítem 5

Ítem	Respuesta	Análisis
¿Conoce usted las sanciones establecidas en la Ley del IVA?	NO	En relación a esta pregunta es evidente que los entrevistados no conocen las sanciones establecidas en la Ley. Es por ello que el desconocimiento de esta normativa implicaría sanciones y multas a la empresa; las mismas oscilan entre 5 a 50 UT.

Ítem 6

Ítem	Respuesta	Análisis
¿Los comprobantes de retención emitidos por los proveedores son verificados por el Departamento de Contabilidad?	No, para el momento de la declaración no se encuentra en la oficina los comprobantes de retención.	De acuerdo a la respuesta de los trabajadores es importante indicar que este documento es de vital importancia al momento de la declaración para su verificación y así realizar las declaraciones correctamente.

www.bdigital.ula.ve

Ítem 7

Ítem	Respuesta	Análisis
¿Se entregan los comprobantes de retención a los proveedores en el tiempo reglamentario?	No, ya que no se procesan las retenciones al momento de la recepción de la factura.	De acuerdo a lo que señala el Departamento de Tributos no laboran las retenciones al momento de la recepción de facturas, lo cual puede llevar a sanciones en una fiscalización previa por el SENIAT.

Ítem 8

Ítem	Respuesta	Análisis
¿Archivan adecuadamente los comprobantes de retención emitidos por los proveedores?	SÍ, se realiza el debido orden en los archivos.	

Ítem 9

Ítem	Respuesta	Análisis
¿Las declaraciones de retenciones de IVA son presentadas y canceladas dentro del plazo establecido?	SÍ, la empresa tiene calendario de contribuyentes especiales del IVA y cumple con los plazos de pago establecidos.	La empresa cumple con los pagos establecidos en el calendario de contribuyentes especiales, tal como lo establece la normativa de contribuyentes especiales.

Ítem 10

Ítem	Respuesta	Análisis
¿Cree Ud. que la empresa necesita estrategias a los fines de optimizar los procedimientos de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA?	Sin ninguna duda, se necesita formar al personal encargado y establecer mayores responsabilidades entre las personas que se encargan de la recepción y verificación de los deberes formales de la Ley del IVA.	

Análisis de los resultados

Una vez culminada la fase de preguntas realizada durante la entrevista, se pudo determinar que la empresa cumple parcialmente, y no en su totalidad la Ley del IVA.

Análisis de la Lista de Cotejo aplicada a la facturación de la empresa CliniSalud Medicina Prepagada S.A.

La observación directa va orientada a la revisión de facturas, comprobantes, registros, libros fiscales, realizada en el Departamento de Contabilidad de la empresa CliniSalud Medicina Prepagada S.A., empleando como instrumento, para el análisis una lista de cotejo que consta de trece (13) ítems, que permitirán diagnosticar la situación presentada en la empresa para así hacer la respectiva evaluación.

De acuerdo al estudio aplicado en la lista de cotejo, los treinta (30) comprobantes en estudio arrojaron las siguientes observaciones:

En relación a las facturas sobre formatos o formas libres emitidas por los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, se deben cumplir los siguientes requisitos:

1. Contener la denominación de “Factura”.
2. Numeración consecutiva y única.
3. Número de Control preimpreso en la factura.
4. Total de los Números de Control asignados, expresado de la siguiente manera “desde el N°... hasta el N°...”.
5. Nombre y Apellido o razón social, domicilio fiscal y número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) del emisor.
6. Fecha de emisión, constituida por ocho (8) dígitos. Ej.: 01/09/2008 ó 01-09-2008 ó 01.09.2008
7. Nombre y Apellido o razón social y número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), del adquirente del bien o receptor del servicio. Podrá prescindirse del número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) cuando se trate de personas naturales que no requieran la factura a efectos tributarios, en este caso deberá

expresarse, como mínimo, el número de cédula de identidad o pasaporte del adquirente o receptor.

8. Descripción de la venta del bien o de la prestación del servicio, con indicación de la cantidad y monto. Podrá omitirse la cantidad en aquellas prestaciones de servicio que por sus características no pueda expresarse. Si se tratare de un bien o servicio exento o exonerado del impuesto al valor agregado, deberá aparecer al lado de la descripción o de su precio, el carácter E separado por un espacio en blanco y entre paréntesis según el siguiente formato: (E).

9. Indicación de los conceptos que se carguen o cobren en adición al precio o remuneración convenidos se realicen descuentos, bonificaciones, anulaciones y de cualquier otro ajuste realizado al precio.

10. Especificación del monto total de la base imponible del impuesto al valor agregado, discriminada según la alícuota, indicando el porcentaje aplicable, así como la especificación del monto total exento o exonerado.

11. Especificación del monto total del impuesto al valor agregado, discriminado según la alícuota indicando el porcentaje aplicable.

12. Indicación del valor total de la venta de los bienes o de la prestación del servicio o de la suma de ambos, si corresponde.

13. contener la frase “sin derecho a crédito fiscal,” cuando se trate de las copias de facturas.

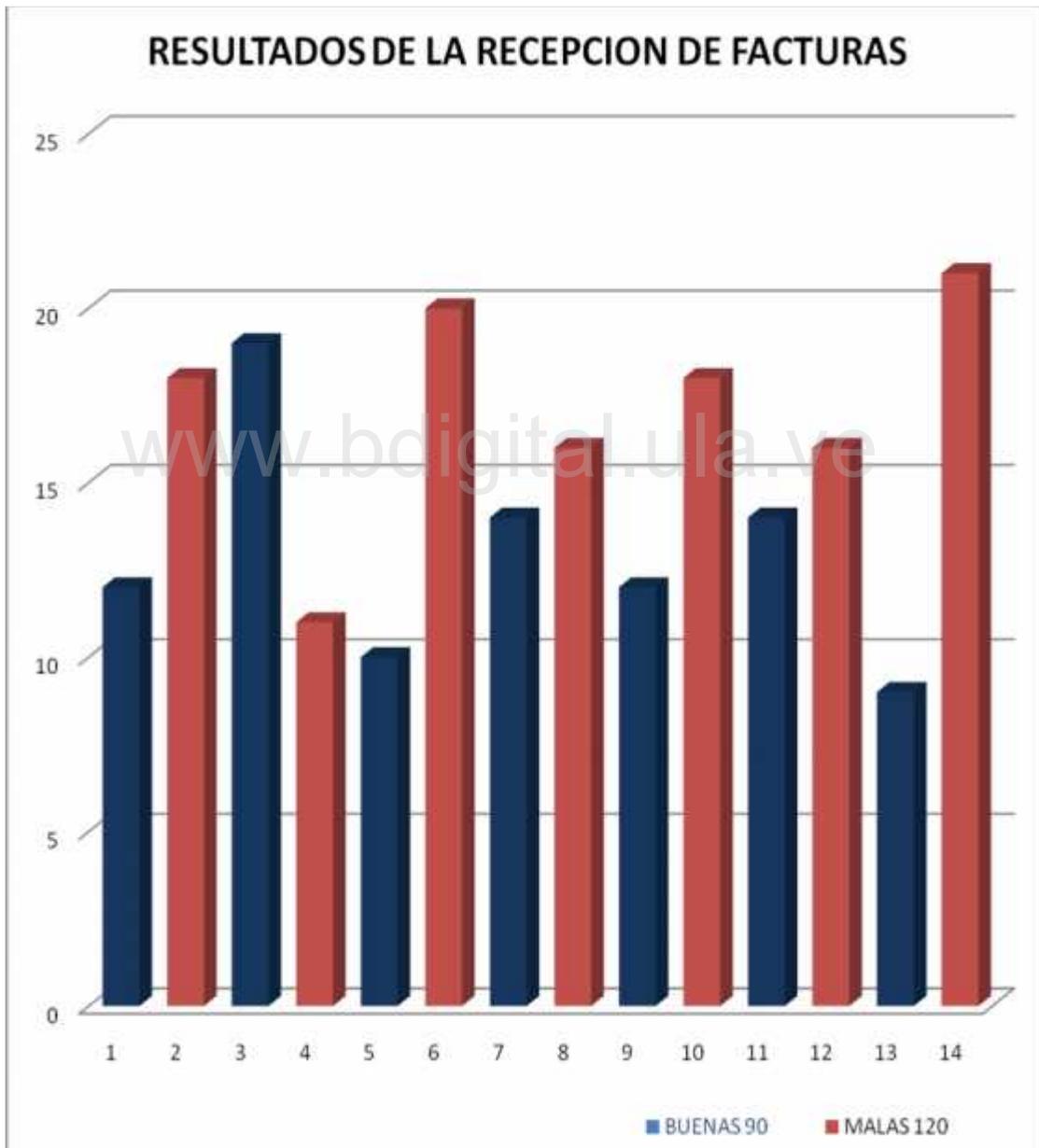
14. En los casos de operaciones gravadas con el impuesto al valor agregado, cuya contraprestación haya sido expresada en moneda extranjera equivalente a la cantidad correspondiente en moneda nacional, deberán constar ambas cantidades en la factura, con indicación del monto total y del tipo de cambio aplicable.

15. Razón social y el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), de la imprenta autorizada, así como la nomenclatura y fecha de la Providencia Administrativa de autorización.

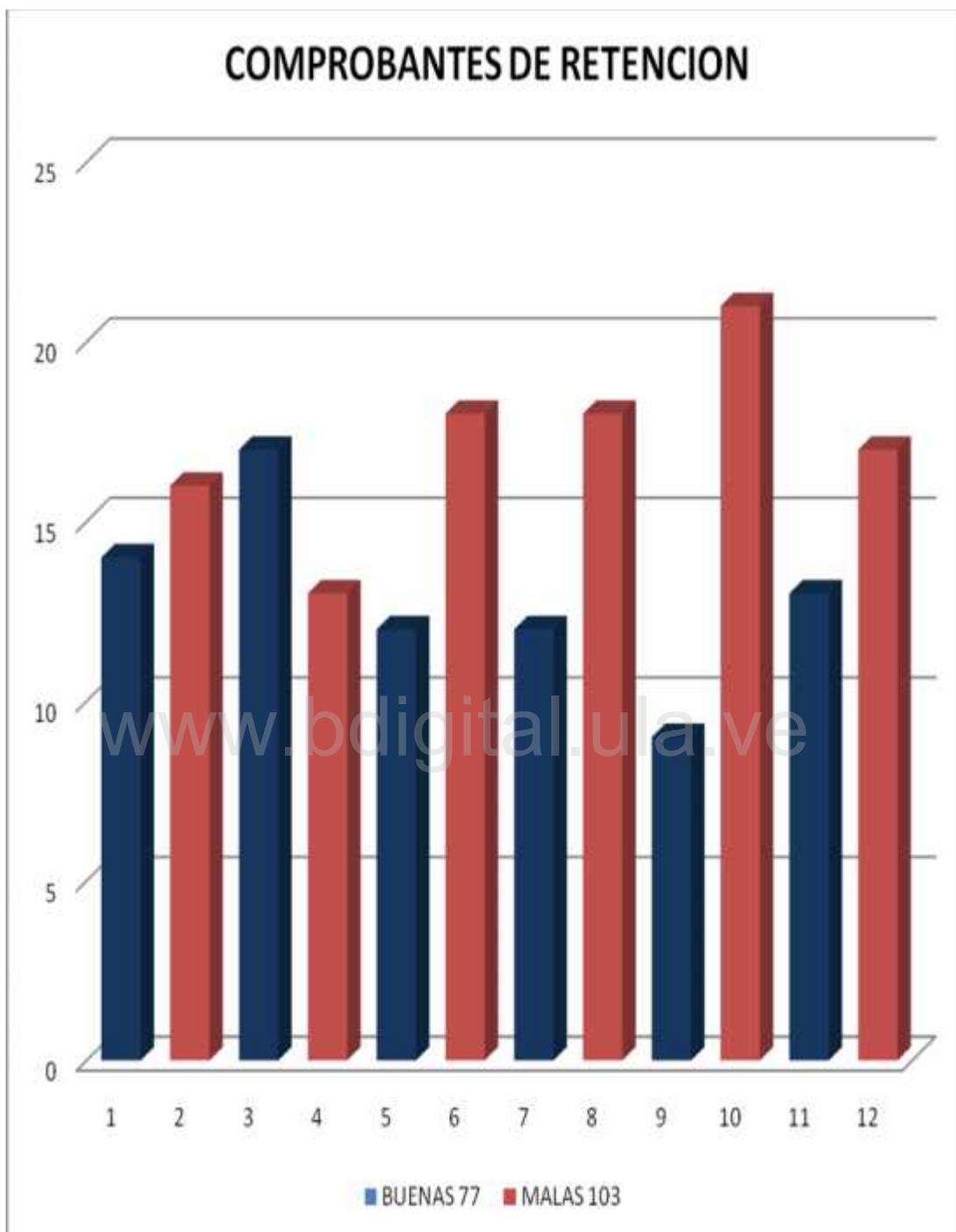
16. Fecha de elaboración por la imprenta autorizada, constituida por ocho (8) dígitos.

En la empresa CliniSalud Medicina Prepagada S.A., se observó que no todas las facturas cumplen con la información descrita anteriormente, según los requerimientos previstos en la Providencia Administrativa.

En los comprobantes de retención de impuesto se observa que los mismos cumplen parcialmente con los requerimientos exigidos por la Administración Tributaria.



COMPROBANTES DE RETENCION



Análisis de la entrevista aplicada a los empleados de la empresa CliniSalud Medicina Prepagada S.A.

El objetivo que se quiere lograr con la entrevista, es analizar la aplicación de la normativa en la recepción de facturas de proveedores y emisión de comprobantes de retención del IVA en CliniSalud.

Para el logro de este objetivo (3), se hizo el Análisis de la Entrevista dirigida al personal del Departamento de Contabilidad. En la entrevista aplicada en la empresa CliniSalud Medicina Prepagada S.A, se obtuvieron los siguientes resultados:

Según la opinión emitida por los entrevistados se pudo constatar que hay un desconocimiento en la actualización de las Providencias Administrativas que regulan la recepción de facturas de los proveedores y emisión de comprobantes de retención del Impuesto al Valor Agregado IVA. El personal del Departamento de Tributos y Contabilidad manifestó que no recibe ningún tipo de formación en la aplicación de procedimientos en materia de la recepción de facturas de los proveedores y emisión de comprobantes de retención del IVA. Hasta la presente no se han efectuado auditorías o revisiones sobre los procedimientos llevados a cabo por el personal encargado de manejar la recepción de facturas, facturación, y emisión de comprobantes de retención del IVA. La empresa cuenta con el conocimiento del calendario de las obligaciones tributarias.

La empresa CliniSalud Medicina Prepagada S.A. cumple parcialmente con los requisitos para emitir y aceptar facturas establecidas en la Providencia Administrativa 257, la cual tiene por objeto establecer las normas que rigen la emisión de facturas, órdenes de entrega, guías de despacho, notas de débito y notas de crédito, de conformidad con la normativa que regula el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Los comprobantes de retención emitidos por el cliente son verificados y cotejados con los registros efectuados por la sucursal. Además, manifiestan que no entregan los comprobantes de retención a los proveedores lo que generaría retrasos en la entrega de los productos de insumo trayendo conflictos para el aprovechamiento de las

retenciones, así como también en el registro y presentación final en los libros de ventas.

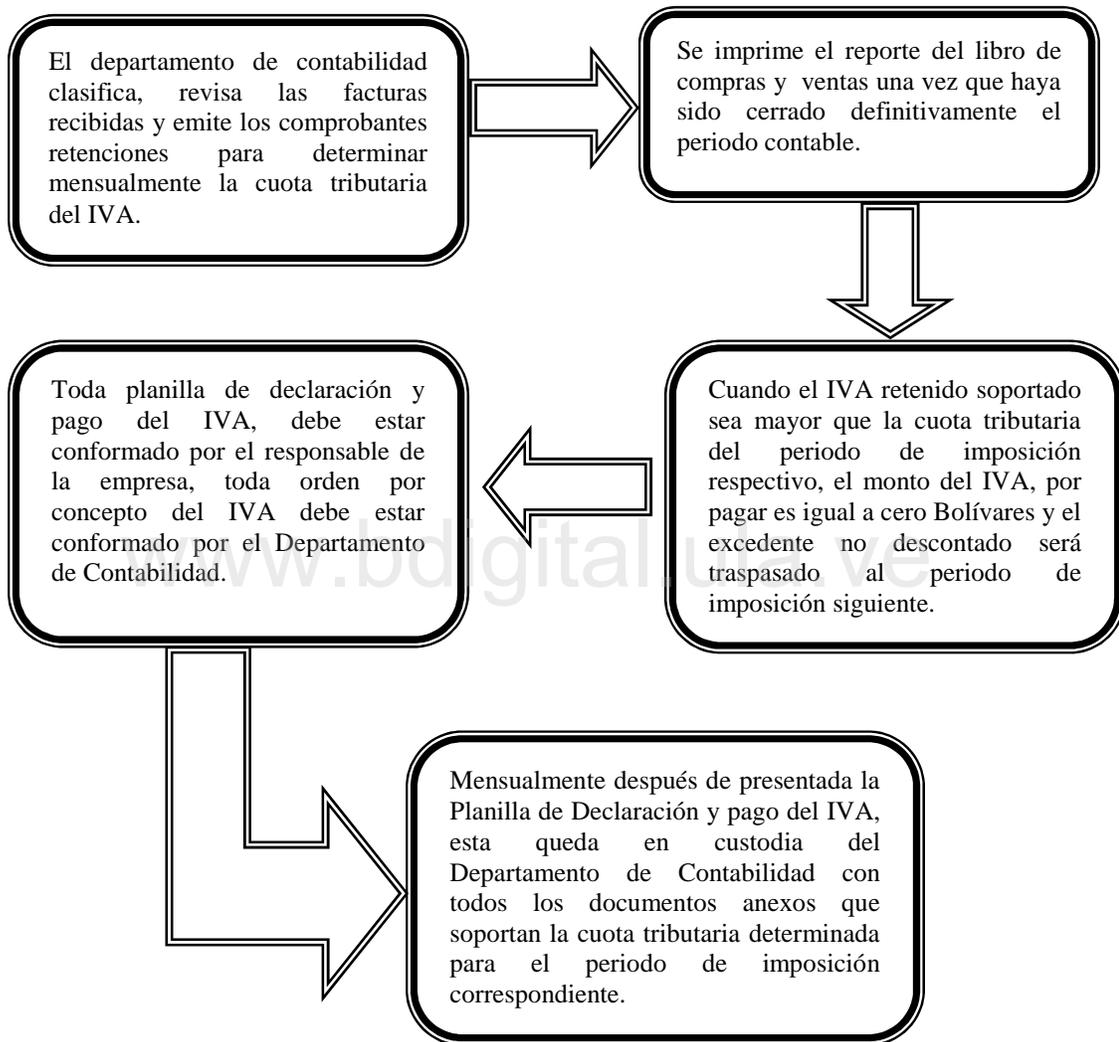
El personal que labora en el Departamento de Contabilidad expresó que archivan adecuadamente los comprobantes de retención emitidos por los clientes. Las declaraciones de retenciones de IVA son presentadas y canceladas dentro del plazo establecido, para así dar cumplimiento con el lapso previsto en la Ley. De esa forma se evita a futuro sanciones tributarias que repercutirían en un gasto para la empresa.

El personal entrevistado manifiesta que se deben emplear estrategias para mejorar los procedimientos existentes con la finalidad de optimizar la recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA. Así como también diagnosticar los procedimientos actuales de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención llevados por la empresa CliniSalud Medicina Prepagada S.A.

Según el diagnóstico efectuado en el Departamento de Contabilidad de la empresa CliniSalud Medicina Prepagada S.A., se visualiza el Impuesto al Valor Agregado (IVA) retenido por los clientes o proveedores y que son producto de las facturaciones por los servicios que prestan y, al mismo tiempo, permiten conciliar las facturaciones recibidas con los comprobantes de retenciones entregados por ellos.

Procedimientos de recepción de facturas

Gráfico 1. Procedimiento Específico para la recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA.

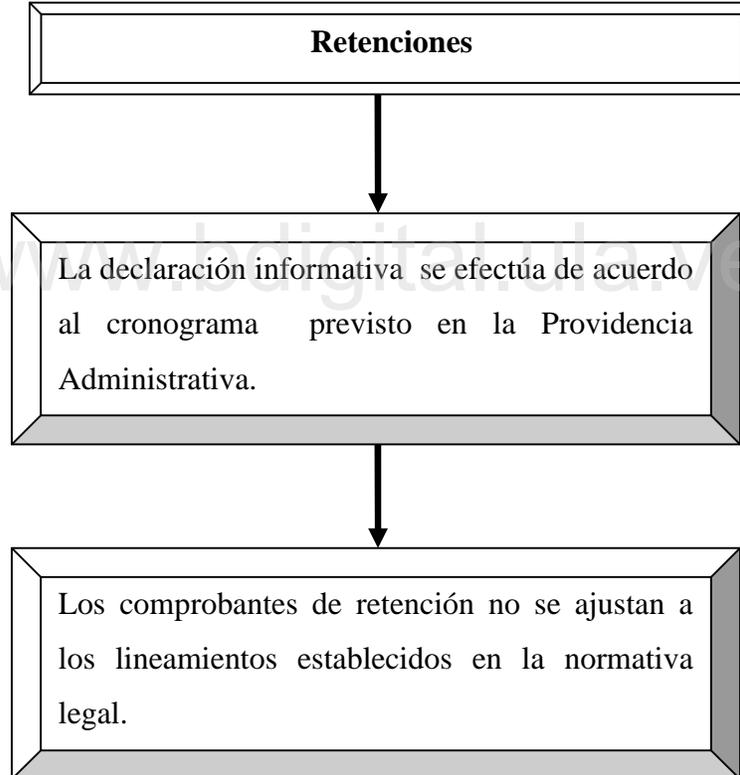


Fuente: Mejía (2015)

Retención del IVA a Proveedores

Este procedimiento se aplica al momento de registrar la orden de pago, se consideran los requisitos que deben cumplir las facturas y las condiciones del proveedor para de esta manera proceder a retener dicho impuesto. Una vez registrada en el sistema el Departamento de Contabilidad se procede a analizar esta cuenta con todas las retenciones realizadas y se cumple con el siguiente esquema:

Grafico 2. Retención del IVA a proveedores



Fuente: Mejia (2015)

A efectos de cumplir con la normativa vigente, se deben describir las disposiciones legales.

Así, la empresa CliniSalud Medicina Prepagada S.A., debe cumplir con los deberes tributarios en el país, de conformidad con lo establecido en el artículo 23 del Código Orgánico Tributario en el cual se establece que “Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas tributarias”.

En el mismo orden de ideas, CliniSalud Medicina Prepagada S.A. debe obedecer entre otros tributos al Impuesto Al Valor Agregado (IVA) en condición de sujeto pasivo, señalado en el artículo 19 del Código Orgánico Tributario como “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean en calidad de contribuyente o de responsable”; esto se logra por medio de procedimientos administrativos y contables, fundamentándose en los parámetros establecidos por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), de acuerdo a lo que dispone el Código Orgánico Tributario, en la Ley del IVA, en el reglamento, resoluciones, en las respectivas Providencias Administrativas, decretos y demás disposiciones legales.

Artículo 27: del C.O.T. Son responsables directos, en calidad de agentes de retención, las personas que por sus funciones públicas o por sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o del tributo.

Efectuada la retención, el agente es el único responsable ante el fisco por el importe retenido. De no ser así, responderá solidariamente con el contribuyente.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias, si el agente entero a la administración lo retenido, el contribuyente podrá solicitar el reintegro o la compensación correspondiente.

Providencia 0257 del SENIAT publicada en Gaceta Oficial Nro. 38.997

El Artículo 6: indica que los sujetos regidos por esta Providencia deben emitir las facturas, las notas de débito y de crédito a través de los siguientes medios:

1. Manual o mecánicamente, sobre formatos elaborados por imprentas autorizadas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).
2. Mediante sistemas computarizados o automatizados, sobre formas libres elaboradas por imprentas autorizadas por SENIAT. En ningún caso las facturas y otros documentos podrán emitirse manual o mecánicamente sobre formas libres.
3. Mediante Máquinas Fiscales.

La adopción de cualquiera de los medios establecidos en este artículo queda a la libre elección de los contribuyentes, salvo en los casos previstos en el Artículo 8 de la Providencia.

Artículo 9: indica que los sujetos que utilicen formatos elaborados por imprentas autorizadas no podrán emplear simultáneamente otro medio para emitir sus facturas, notas de débito y notas de crédito.

Artículo 10: Los sujetos que utilicen formas libres elaboradas por imprentas autorizadas, sólo podrán utilizar simultáneamente otro medio para emitir sus facturas, notas de débito y notas de crédito, cuando los sistemas computarizados o automatizados se encuentren inoperantes o averiados, en cuyo caso los documentos deben emitirse manual o mecánicamente sobre formatos elaborados por imprentas autorizadas, con el número del documento precedido de la palabra “serie”, seguida de caracteres que las identifiquen y diferencien. En estos casos, los emisores deben mantener permanentemente en el establecimiento los referidos formatos, a los fines de poder dar cumplimiento con lo establecido en ese artículo.

Providencia Administrativa Nro. SNAT/2013-0030/ Nro. SNAT/2013-0029

La Providencia Administrativa Nro. SNAT/2013-0030 mediante la cual se designan agentes de retención del impuesto al valor agregado a los sujetos pasivos especiales, deroga a la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056 del 27/01/ 2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.136 del 28/02/2005. Por otra parte, la Providencia Administrativa Nro. SNAT/2013-0029

mediante la cual se designan a los órganos y entes públicos como agentes de retención del impuesto al valor agregado, deroga a la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056-A del 27/01/2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.136 del 28/02/2005.

Se mantienen los porcentajes de retención del 100% y 75% conforme los mismos supuestos previstas en la norma derogada. En este sentido, queda en mora la Administración Tributaria con la rectificación de estos altos porcentajes de retención que vienen afectando a los sectores productivos industriales y mayoristas con mayor valor agregado en su actividad económica. Se establecen los mismos requisitos del comprobante de retención. Así mismo, se mantiene el procedimiento y lapsos para la recuperación del IVA retenido y no descontado de la segunda y siguientes solicitudes formuladas por el contribuyente. Se deja sin efecto el procedimiento especial que estaba contemplado en la normativa derogada para la primera solicitud de recuperación del IVA retenido y no descontado que abarcara créditos originados antes de agosto de 2005. En razón de ello, toda solicitud de recuperación se registrará por el mismo procedimiento sin distinción del origen de los créditos objeto de la misma.

El artículo 18 de la Providencia 0030 en materia de Retenciones de IVA señala:

“Los agentes de retención están obligados a entregar a los proveedores un comprobante de cada retención de impuesto que les practiquen. El comprobante debe emitirse y entregarse al proveedor a más tardar dentro de los primeros tres (3) días continuos del período de imposición (...).”

Con base en lo citado, consideramos:

Los comprobantes de retención deben registrarse en el libro de ventas del proveedor en la fecha que se reciben los mismos, lo cual según el sentido estricto de la normativa, deberá ser a más tardar dentro de los primeros tres (3) días del período siguiente al que se practicó la retención.

En los casos que exista algún desfase del límite de tiempo señalado anteriormente, el proveedor deberá registrarlo en su libro de ventas en el mes de su recepción siempre y cuando el retraso no sea imputable al proveedor, es decir, en caso que el agente de retención entregue los comprobantes de forma tardía.

De lo anterior se deduce que en cada período deben registrarse en los libros de ventas los comprobantes que correspondan, sin embargo, en los casos de entrega extemporánea, deben registrarse por orden de fechas (en atención al registro cronológico de las operaciones) al final o al inicio del registro correspondiente al período del libro.

Para ello, el proceso de retenciones se inicia a partir de la designación del Contribuyente como Agente de Retención del Impuesto al Valor Agregado, quién debe cumplir con la obligaciones de emitir el comprobante de retención IVA para su entrega a los proveedores por las transacciones de compra de bienes muebles o cuando reciban servicios de proveedores contribuyentes ordinarios del IVA, así como llevar los registros contables del Libro de Compra bajo las especificaciones y modelos señalados en el Portal Fiscal del SENIAT.

Sanciones por incumplimiento

El incumplimiento de los deberes previstos en esta Providencia Administrativa será sancionado conforme a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario. En los casos en que el agente de retención no entregue el comprobante de retención exigido conforme al Artículo 18 de esta Providencia Administrativa o lo entregue con retardo, entonces resultará aplicable la sanción prevista en el Artículo 108 del Código Orgánico Tributario (COT). Dicha sanción será aplicable igualmente a los proveedores que impidan o limiten el cumplimiento de los deberes por parte de los agentes de retención. Dicha pena contempla una multa de cien unidades tributarias (100 U.T.).

En el artículo 112 del COT establece que quien mediante acción u omisión, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 119, cause una disminución legítima de los ingresos tributarios, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales, será sancionado con multa de un cien por ciento (100%) hasta el trescientos por ciento (300%) del tributo omitido. Por omitir el pago de anticipos a que está obligado, con el diez por ciento al veinte por ciento (10% al 20%) de los anticipos omitidos.

Párrafo Primero: cuando la Ley exija la estimación del valor de determinados bienes, y el avalúo administrativo no aumente el valor en más de una cuarta parte, no se impondrá sanción por este respecto. Las leyes especiales podrán eximir de sanción las diferencias de tributo provenientes de la estimación de otras características relativas a los bienes.

Párrafo Segundo: en los casos previstos en el artículo 196 de este Código, se aplicara la multa de un treinta por ciento (30%)

En el artículo 113 COT estipula quien obtenga devoluciones e reintegros indebidos será sancionado con multa del cien por ciento (100%) a quinientos por ciento (500%) de las cantidades indebidamente obtenidas, sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 119 de este Código.

Artículo 119: Incurrir en defraudación tributaria quien mediante simulación, ocultación, engaño o cualquier otra maniobra fraudulenta, produzca una disminución del tributo a pagar.

La defraudación tributaria será penada con prisión de seis (6) meses a siete (7) años.

En el caso de obtención indebida de devoluciones, la sanción contemplada en el párrafo anterior se incrementara en un tercio de la pena.

Cuando el sujeto pasivo sea sancionado por la comisión del ilícito de defraudación tributaria, el tribunal competente ordenará que la sanción prevista en el encabezamiento del artículo 112 de este Código sea aumentada en un doscientos por ciento (200%).

Formular estrategias en la aplicación de los procedimientos de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA en la empresa Clinisalud Medicina Prepagada S.A.

Estas estrategias se desarrollan para dar respuesta a la problemática que se viene presentando en la empresa CliniSalud Medicina Prepagada S.A., las mismas se relacionan con la falta de información y conocimientos en cuanto a mejorar sus

procedimientos en relación a la recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA.

Es importante señalar que el análisis del resultado plasmado en este capítulo, donde se diagnostican los procedimientos actuales de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención llevados por la empresa CliniSalud Medicina Prepagada S.A., así como se describen las disposiciones legales vinculantes con la recepción de facturas y emisión de comprobantes de retenciones al Impuesto al Valor Agregado I.V.A., permiten la formulación de estrategias precisas para solucionar la problemática señalada.

La formulación de estrategias consta de tres fases, entre éstas se encuentran:

Estrategia 1. Crear un mecanismo en el que se centralice la información del Departamento de Contabilidad a través de la Inducción y capacitación del personal adscrito al área tributaria.

Cuadro 3: Estrategia 1

Objetivo de la Estrategia: Mantener informado al personal del Departamento de Contabilidad sobre cada uno de los procedimientos en la recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA.					
Actividad	Duración	Metas	Responsables	Recursos	Control
Instruir al personal del Departamento de Contabilidad	8 horas	Capacitar al personal al 100%	Empresa CliniSalud Medicina Prepagada S.A	- Convenios con el SENIAT. - Empresa especializada en el área de tributos	- Se aplica un test a cada trabajador para evaluar los conocimientos adquiridos

Fuente: Mejía (2015)

Estrategia 2. Emisión de comprobantes de retención de acuerdo a las normativas establecida en la Providencia N° SNAT/2013-0030 según lo establece el artículo 18.

El proceso de retenciones se inicia a partir de la designación del Contribuyente como Agente de Retención del Impuesto al Valor Agregado, quien debe cumplir con la obligaciones de emitir el comprobante de retención IVA para su entrega a los proveedores por las transacciones de compra de bienes muebles o cuando reciban servicios de proveedores contribuyentes ordinarios del IVA. Así como también llevar los registros contables del Libro de Compra bajo las especificaciones y modelos señalados en el Portal Fiscal del SENIAT.

Igualmente, el Contribuyente debe cumplir con el procedimiento para enterar el impuesto retenido a través de la opción Declaración Informativa habilitada en el Portal Fiscal del SENIAT, a ésta podrá ingresar una vez que el Contribuyente designado como Agente de Retención formalice su registro como usuario del Portal Fiscal del SENIAT en la Gerencia Regional de Tributos Internos, División de Asistencia al Contribuyente y de acuerdo a su domicilio fiscal.

Además se debe verificar si la empresa está definida como contribuyente especial, en la opción: Sistema / Definiciones (activar esta empresa como contribuyente especial del IVA)

Al cargar las compras se debe generar el comprobante de retención, también se debe reflejar el porcentaje de retención del 75% ó del 100% del IVA, en caso de que el proveedor no esté actualizado. Si se consulta en el portal del SENIAT en la opción de consulta de RIF, éste indicará el porcentaje que se debe aplicar.

El campo que está resaltado en la imagen es donde se debe colocar el 75 ó 100% de retención, según sea el caso.

La empresa CliniSalud Medicina Prepagada S.A. deberá guiarse por Instructivo Declaración Informativa Retenciones de IVA que aparece en el portal SENIAT y se regirá por la normativa legal vigente.

Emisión del Comprobante de Retención

Artículo 18: Los agentes de retención están obligados a entregar a los proveedores un comprobante de cada retención de impuesto que les practiquen. El comprobante debe emitirse y entregarse al proveedor a más tardar dentro de los primeros tres (3) días continuos del período de imposición siguiente, conteniendo la siguiente información:

a) Numeración consecutiva. La numeración deberá contener catorce (14) caracteres con el siguiente formato: AAAAMMSSSSSSSS, donde AAAA, serán los cuatro (4) dígitos del año, MM serán los dos (2) dígitos del mes y SSSSSSSS, serán los ocho (8) dígitos del secuencial en cual deberá reiniciarse en los casos de que superen dicha cantidad.

b) Identificación o razón social y número del Registro de Información Fiscal (RIF) del agente de retención.

c) Nombres y apellidos o razón social, número del Registro de Información Fiscal (RIF) y domicilio fiscal del impresor, cuando los comprobantes no sean impresos por el propio agente de retención.

d) Fecha de emisión y entrega del comprobante.

e) Nombres y apellidos o razón social y número del Registro de Información (RIF) del proveedor.

f) Número de control de la factura, número de la factura e impuesto retenido.

El comprobante debe emitirse por duplicado, debiendo entregar un ejemplar al agente de retención y conservará el otro en su poder.

El comprobante de retención debe ser registrado por el agente de retención y por el proveedor en los Libros de Compras y de Ventas, respectivamente, en el mismo período de imposición que corresponda a su emisión o entrega, según corresponda.

Parágrafo Primero: Cuando el agente de retención realice más de una operación mensual con el mismo proveedor, podrá optar por emitir un único comprobante que relacione todas las retenciones efectuadas en dicho período de imposición. En estos casos, el comprobante deberá entregarse al proveedor dentro de los primeros tres (3) días continuos del período de imposición siguiente.

Parágrafo Segundo: Los comprobantes podrán ser entregados al proveedor en medios electrónicos, cuando éste así lo convenga con el agente de retención.

Los agentes de retención y sus proveedores deberán conservar los comprobantes de retención o un registro de los mismos y exhibirlos a requerimiento de la Administración Tributaria.

Estrategia 3. Diseño de un modelo de Comprobante de retención

Modelo o Formatos electrónicos

Artículo 18: providencia administrativa N° 0030

Artículo 19: El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) deberá colocar a disposición de los contribuyentes, a través de su página Web, los formatos o modelos correspondientes a los Libros de Compras y de Ventas. Asimismo, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) establecerá los formatos o modelos electrónicos de la declaración informativa y del comprobante de retención referidos en los artículos 16 y 18 de esta Providencia, ya sea mediante la publicación de un aviso en prensa o en su página Web.

COMPROBANTE DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

LA LEY DEL IVA ART. 11 "La administración Tributaria podrá designar como responsable del pago del impuesto, en calidad de agentes de retención a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en esta ley.

2 NOMBRE O RAZON SOCIAL DEL AGENTE DE RETENCIÓN

3 REGISTRO DE INFORMACION FISCAL DEL AGENTE DE RETENCIÓN

5 DOMICILIO FISCAL DEL AGENTE DE RETENCIÓN

COMPROBANTE DE RETENCIÓN

0 N° COMPROBANTE

1 FECHA DE EMISION

4 PERIODO FISCAL	
AÑO:	MES:

6 NOMBRE O RAZON SOCIAL DEL PROVEEDOR

7 N° DE R.I.F. DEL PROVEEDOR

N°	FECHA	N°	N°	N° NOTA DE	N° NOTA DE	TIPO DE DOCUMENTO	N° FACTURA AFECTADA	TOTAL COMPRAS CON IVA	COMPRAS EXENTAS	BASE IMPONIBLE	% DE LA ALICUOTA	IMPUESTO IVA	% DE RETENCIÓN	IVA RETENIDO
1														

Este comprobante se emite en función a lo establecido en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de la Ley artículo 18 de la Providencia N° SNAT/2015/0049 de fecha 10/08/2015

MONTO TOTAL	RETENCIÓN	MONTO A PAGAR

FIRMA DEL AGENTE DE RETENCIÓN

FECHA DE RECIBO Y FIRMA DEL RECEPTOR

www.bdigital.ula.ve

C.C. Reconocimiento

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

El principal objetivo de esta investigación consistió en determinar los procedimientos en la aplicación de la normativa de recepción de facturas y retención del IVA en la empresa CliniSalud Medicina Prepagada S.A., específicamente en cuanto a Impuesto al Valor Agregado, lo cual arrojó las siguientes conclusiones:

- ✓ En la empresa Clinisalud se detectaron un conjunto de anomalías con relación al impuesto al Valor Agregado (IVA), en cuanto al cumplimiento parcial de los deberes formales establecidos en el Código Orgánico Tributario, Ley de Impuesto al Valor Agregado y Ley de Impuesto Sobre La Renta.
- ✓ Las irregularidades observadas fueron en los deberes y formalidades de las facturas y entrega y emisión de los comprobantes de retención del IVA. De acuerdo a lo estipulado en la lista de cotejo de las facturas y comprobantes se indica un total de trescientos noventa (390) teniendo ciento sesenta y siete, (167) con los procedimientos adecuados, y doscientos veinte tres (223) incorrectos.
- ✓ Instar al sujeto de estudio a la puesta en práctica de una motivación al personal del área de Contabilidad que produzca interés en los procedimientos de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención de IVA, y que promueva el Control Interno Tributario y el desarrollo de los principales procedimientos legales contenidos en el COT, tendiente a la planificación fiscal de la Empresa y así evitar las sanciones.

- ✓ El personal del Departamento de Tributos y Contabilidad de la empresa no posee el conocimiento adecuado en la actualización de las providencias administrativas vigente , lo que requiere de los servicios de un contador público externo especialista en la materia para el manejo de estos aspectos. Se deduce de esto la necesidad de la proposición de las estrategias que la investigación le hace a la empresa en consideración a las conclusiones antes mencionadas. De acuerdo con la proposición hecha de las estrategias que surgen de la investigación se hacen las siguientes sugerencias o recomendaciones.

Recomendaciones

- ✓ Que la empresa cumpla tal como se le sugiere en el cuadro 2 de la propuesta, el cual se deben cumplir en forma taxativa los deberes formales de los respectivos impuestos por la Administración Tributaria.
- ✓ Aplicar el modelo de comprobantes de retención a fin de evitar posibles multas y clausuras.
- ✓ Seguir cumpliendo con las declaraciones y deberes formales dentro de los plazos establecidos por el fisco nacional.
- ✓ Elaboración de manuales de procedimientos accesibles a todo el personal administrativo de la organización relacionados con la estructura contable de la empresa, para así conocer aspectos tales como método de contabilización utilizado, llenados de libros de compra y venta, llenado de las planillas de liquidación entre otros.
- ✓ La contratación de asesores permanente en el área tributaria, y adiestramiento al personal en el Departamento de Contabilidad para manejar los conocimientos de actualización en relación a la parte tributaria, en este caso el IVA, y así dejar menor margen de errores que puedan llevar a sanciones o multas posteriores.
- ✓ Aplicar las estrategias establecidas en la propuesta para mejorar su compromiso con el SENIAT.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arias, F. (2006). **El Proyecto de Investigación. Introducción a la metodología científica.** Editorial Espíteme. 5ª Edición.
- Bavaresco, A. (1997). **Proceso metodológico de la investigación.** Editorial de la Universidad del Zulia.
- Bernal, C. (2006). **“Metodología de la Investigación”** 2º ed. México
- Código Orgánico Tributario (2001). Gaceta Oficial de Venezuela, 37.305, Octubre 17, 2.001.
- Código de Comercio de Venezuela. Gaceta N° 475 Extraordinaria del 21 de diciembre de 1955.
- Código Orgánico Tributario (2001). Gaceta Oficial de Venezuela N° 37.305, Octubre 17-2.001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 36.860.** (Extraordinaria), Diciembre 30, 1999.
- Cosciani, Cesare. El Impuesto al Valor Agregado. (1969)
- Cermeño R. (2012), **“Análisis del Impuesto al Valor Agregado en los contribuyentes especiales en condiciones de agentes y sujeto de retención de la firma servicios contable Reysal en Maturín, estado Monagas”**
- Sánchez C. (2010),” **Diseñar módulos en materia de Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y Contribuciones Parafiscales dirigido a los contribuyentes del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) del municipio libertador del estado Mérida.”**
- Vielma, Vianel (2008). **“Efectos de Retención del Impuesto del Valor Agregado en los contribuyentes especiales, en condición de Agentes y Sujetos de Retención. Caso de estudio: Consorcio “Servicios de**

- Ingeniería, Mantenimiento, Construcción y Operaciones” (SIMCO).**
Tesis de Especialización en Rentas Internas, Universidad de Los Andes, Mérida.
- Chacón, Y. (2007). **“Cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado. Caso: Instituto de Transporte Masivo de Mérida”.** Tesis de Especialización en Rentas Internas, Universidad de Los Andes, Mérida.
- Chávez, N. (1999). **Introducción a la Investigación.** Maracaibo, Talleres de A.R.S Graficas, S.A.
- Due, J. (1972). **Análisis Económicos de los Impuestos.** (3ra ed.). Editorial librería El Ateneo. Buenos Aires.
- Giannini, A. (1958). **Instituciones de Derecho tributario,** traducción Española, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1957.
- González, R. (1992). **Compendio de las Legislaciones Financieras y Aduaneras Venezolanas.** Marga Editores. Caracas, Venezuela.
- Guliani, C. (1997) **Derecho Financiero.** Buenos Aires, Ediciones de Desalma. 5ta Edición.
- Hernández H, C. y Villarroel, W (2005). **“Análisis del cumplimiento de los deberes formales, en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta, de la empresa Servicios y Construcciones ABRIL C.A.”** Tesis de grado para optar al título de Licenciados en Contaduría, Universidad de Oriente núcleo Monagas.
- Hurtado, J. (1999). **El proyecto de Investigación.** Una comprensión holística. (3ra ed.). Bogotá: Cooperativa Editorial Magisterio.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) fue implantado en el año de 1993, mediante Ley publicada en la Gaceta Oficial N° 4.637 Extraordinario.
- Márquez, Ronald. (1998). **Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano.** MC Graw- Hill Interamericana de Venezuela.
- Medina, I. (2003). **“Retención del IVA y su impacto en el flujo de caja de los contribuyentes ordinarios (caso una empresa de informática)”.**

- Tesis de Especialización en Gerencia Tributaria, Universidad Católica del Táchira – Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado.
- Méndez, C. (2001). **Metodología. Diseño y desarrollo del proceso de investigación.** (3ra ed.). Bogotá: McGraw Hill.
- Moya M., E. J. (2009). **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario.** Caracas: Mobilibros.
- Ordenanza de Impuesto Sobre Actividades Económicas. (Gaceta Municipal Extraordinaria N° 33), Diciembre 28, 2007.
- Portal <http://www.seniat.gov.ve>.
- Providencia Nro. 296. Gaceta Oficial N° 37.970 de fecha 30 de junio de 2004.
- Providencia administrativa emanada del SENIAT, N° SNAT/2005/0056, de fecha 27 de enero de 2005, publicada en la Gaceta Oficial de la República N° 38.136, del 28 de febrero de 2005.
- Providencia Administrativa N° 0082. Gaceta Oficial N° 38.423 de fecha 25 de abril de 2006, Caracas, 09/02/2006.
- Quintana, E (2000). **El Impuesto del Valor Agregado en Venezuela.** Ediciones SENIAT, Caracas, Venezuela.
- Tamayo, H. (2000): **El Proceso de la Investigación Científica.** México: Limusa, S.A.
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL ,2005). **Manual de trabajo de grado de especialización y maestría y tesis doctorales.** Caracas: FEDUPEL.
- Villegas, H. (2002). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** Buenos Aires: Astrea.
- Gaceta Oficial 6.152** de la Reforma Tributaria el 28 de Noviembre de 2014.
Entrando en Vigencia el 01 de Diciembre de 2014 Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.
- Zerpa: 2011. IVA

www.bdigital.ula.ve

Anexos

C.C. Reconocimiento

ANEXO A

**ENTREVISTA ESTRUCTURADA DIRIGIDA AL DEPARTAMENTO DE
CONTABILIDAD Y TRIBUTOS DE CLINISALUD MEDICINA PREPAGADA
S.A., DEL ESTADO MÉRIDA, SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS EN LA
APLICACIÓN DE LA NORMATIVA EN LA FACTURACION Y RETENCION
DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACION TECNICA EN TRIBUTOS**

**ENTREVISTA ESTRUCTURADA DIRIGIDA AL DEPARTAMENTO DE
CONTABILIDAD Y TRIBUTOS DE CLINISALUD MEDICINA PREPAGADA
S.A., DEL ESTADO MÉRIDA, SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS EN LA
APLICACIÓN DE LA NORMATIVA EN LA FACTURACION Y RETENCION.**

AUTOR: Adriana Esther Mejía Molina

TUTORA: Abg. Esp. Belkis Albarrán

Mérida, Octubre de 2014.

C.C. Reconocimiento

Estimada:

Me dirijo a usted, con la finalidad de solicitar su valiosa colaboración para responder la presente entrevista estructurada de opinión acerca del cumplimiento y aplicación de la normativa de facturación y retención de los Contribuyentes especiales del IVA.

Sus respuestas representan un valioso aporte para la realización del trabajo de investigación para optar al Grado de Especialista Técnico en Tributos, de la Universidad de los Andes.

La información que suministre será utilizada con fines académicos y tendrá carácter confidencial, por tal motivo se le agradece la mayor sinceridad y objetividad al responder.

A continuación se le presenta un conjunto de preguntas relacionadas con el cumplimiento de la obligación tributaria en materia del impuesto sobre Publicidad Comercial.

Lea cuidadosamente cada una de las preguntas y sus respectivas alternativas planeadas y exprese su opinión.

Agradeciendo de antemano su colaboración .Gracias.

Adriana Esther Mejía Molina

CI. 20.353.069

Entrevista o encuesta

www.bdigital.ula.ve

C.C. Reconocimiento

ANEXO

**FORMATO PARA LA VALIDACIÓN DE INSTRUMENTOS
DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN**

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACION TECNICA EN TRIBUTOS**

**VALIDACIÓN DE INSTRUMENTOS
DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN**

AUTOR: Adriana Esther Mejía Molina

TUTORA: Abg. Esp. Belkis Albarrán

Mérida, Octubre de 2014.

C.C. Reconocimiento

Mérida, 15 de Octubre de 2014

**Ciudadano:
Presente:**

Estimado Profesor:

Me es grato dirigirme a usted, en la oportunidad de saludarle y al mismo tiempo solicitarle su valiosa colaboración como experta en el área de **TRIBUTOS**, para validar los instrumentos de recolección de información (entrevista estructurada y fichas de trabajo) a ser aplicados en el trabajo de investigación denominado: **“PROCEDIMIENTOS EN LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA EN LA FACTURACION Y RETENCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA EMPRESA CLINISALUD MEDICINA PREPAGADA S.A”**, el cual es presentado para optar al grado de Especialista Técnico en Tributos.

Por lo anteriormente expuesto, es por lo que solicito su atención para que realice la evaluación del contenido, de la entrevista estructurada y de la lista de Cotejo y determine si éstas se ajustan a los objetivos formulados. Para la evaluación y validación se elaboraron formatos de evaluación, tanto para la entrevista estructurada, tomando en cuenta cada uno de los ítems. A continuación se explica la manera de evaluar el instrumento: En cuanto a la entrevista estructurada la evaluación de cada pregunta se realizará de acuerdo con la siguiente escala de evaluación, en la cual se debe ubicar cada ítem y expresar la respuesta que considere correcta de acuerdo a la formulación de dicha pregunta de manera espontánea.

C.C. Reconocimiento

Asimismo, se presenta información necesaria para realizar la respectiva evaluación, tales como el título de la investigación, la formulación de los objetivos y el cuadro de las variables donde se encuentran los indicadores. Su ayuda y colaboración servirá de base para la optimización del proceso de recolección de datos y posterior análisis de la información.

Agradeciendo su receptividad y valiosa colaboración, se despide de usted.

Atentamente,

www.bdigital.ula.ve

Adriana Esther Mejía Molina

CI: 20.353.0696

C.C. Reconocimiento

Mérida, 15 de Octubre 2014

Ciudadano:
Presente:

Estimado Profesor:

Me es grato dirigirme a usted, en la oportunidad de saludarle y al mismo tiempo solicitarle su valiosa colaboración como experta en el área de **LECTURA Y ESCRITURA**, para validar los instrumentos de recolección de información (entrevista estructurada y fichas de trabajo) a ser aplicados en el trabajo de investigación denominado: **“PROCEDIMIENTOS EN LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA EN LA FACTURACION Y RETENCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA EMPRESA CLINISALUD MEDICINA PREPAGADA S.A”**, el cual es presentado para optar al grado de Especialista Técnico en Tributos.

Por lo anteriormente expuesto, es por lo que solicito su atención para que realice la evaluación del contenido, de la entrevista estructurada y de las fichas de trabajo y determine si éstas se ajustan a los objetivos formulados. Para la evaluación y validación se elaboraron formatos de evaluación, tanto para la entrevista estructurada, tomando en cuenta cada uno de los ítems. A continuación se explica la manera de evaluar el instrumento: En cuanto a la entrevista estructurada la evaluación de cada pregunta se realizará de acuerdo con la siguiente escala de evaluación, en la cual se debe ubicar cada ítem y expresar la respuesta que considere correcta de acuerdo a la formulación de dicha pregunta de manera espontánea.

C.C. Reconocimiento

Asimismo, se presenta información necesaria para realizar la respectiva evaluación, tales como el título de la investigación, la formulación de los objetivos y el cuadro de las variables donde se encuentran los indicadores. Su ayuda y colaboración servirá de base para la optimización del proceso de recolección de datos y posterior análisis de la información.

Agradeciendo su receptividad y valiosa colaboración, se despide de usted.

Atentamente,

www.bdigital.ula.ve

Adriana Esther Mejía Molina

CI: 20.353.0696

C.C. Reconocimiento

Mérida, 15 de Octubre 2014

Ciudadano:
Presente:

Estimado Profesor:

Me es grato dirigirme a usted, en la oportunidad de saludarle y al mismo tiempo solicitarle su valiosa colaboración como experta en el área de METODOLOGIA Y ESTADISTICA, para validar los instrumentos de recolección de información (entrevista estructurada y fichas de trabajo) a ser aplicados en el trabajo de investigación denominado: **“PROCEDIMIENTOS EN LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA EN LA FACTURACION Y RETENCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA EMPRESA CLINISALUD MEDICINA PREPAGADA S.A”**, el cual es presentado para optar al grado de Especialista Técnico en Tributos.

Por lo anteriormente expuesto, es por lo que solicito su atención para que realice la evaluación del contenido, de la entrevista estructurada y de las fichas de trabajo y determine si éstas se ajustan a los objetivos formulados. Para la evaluación y validación se elaboraron formatos de evaluación, tanto para la entrevista estructurada, tomando en cuenta cada uno de los ítems. A continuación se explica la manera de evaluar el instrumento: En cuanto a la entrevista estructurada la evaluación de cada pregunta se realizará de acuerdo con la siguiente escala de evaluación, en la cual se debe ubicar cada ítem y expresar la respuesta que considere correcta de acuerdo a la formulación de dicha pregunta de manera espontánea.

C.C. Reconocimiento

Asimismo, se presenta información necesaria para realizar la respectiva evaluación, tales como el título de la investigación, la formulación de los objetivos y el cuadro de las variables donde se encuentran los indicadores. Su ayuda y colaboración servirá de base para la optimización del proceso de recolección de datos y posterior análisis de la información.

Agradeciendo su receptividad y valiosa colaboración, se despide de usted.

Atentamente,

www.bdigital.ula.ve

Adriana Esther Mejía Molina

CI: 20.353.0696

C.C. Reconocimiento

ENTREVISTA

DIRIGIDO: Al personal de Departamento de Contabilidad.

N°	
1	Posee Ud. Un ejemplar de la Providencia Administrativa que regula la recepcion de facturas y emision de comprobantes de retenciones del IVA?
	Si, se acostumbra a descargarlas del portal del SENIAT, y guardalas en el computador.
2	Ha recibido Ud. Algún tipo de inducción proporcionada por la empresa para la aplicación de los procedimientos a seguir en materia de recepcion de facturas y emision de comprobantes de retención del IVA?
	No, Por la empresa Clinisalud, ningun tipo de induccion todo lo he hecho por mis propios medios.
3	Se han efectuado auditorías o revisiones sobre los procedimientos efectuados para el personal encargado de manejar la recepcion de facturas y emision de comprobantes de retención del IVA?
	No! las revisiones se realizan al momento de cargar las facturas y comprobantes.
4	Posee Ud. El calendario de obligaciones tributarias de la empresa?
	Si, se descargan del portal del mismo y se colocan en la cartelera.
5	Cumple la empresa con los requisitos para emitir y aceptar facturas establecidas en la Providencia Administrativa 251?
	SI
6	Los comprobantes de retención emitidos por los proveedores son verificados por el departamento de contabilidad.
	no, para el momento de la declaracion no se encuentra en la oficina.
7	Las declaraciones de retenciones de IVA efectuadas a los proveedores son soportadas con comprobantes emitidos?
	no,

8	Se entregan los comprobantes de retención a los proveedores en el tiempo reglamentario ?
	No, ya que no se procesan las retenciones al momento de la recepción de la factura.
9	Archivan adecuadamente los comprobantes de retención emitidos por los proveedores?
	Si, se realiza el debido orden en los archivos.
10	Las declaraciones de retenciones de IVA son presentadas y canceladas dentro del plazo establecido?
	Si, la empresa tiene calendario de contribuyentes especiales del IVA y cumple con los plazos de pago establecidos.
11	Cree Ud. Que la empresa necesita estrategias a los fines de optimizar los procedimientos de recepción de facturas y emisión de comprobantes de retención del IVA?
	Sin ninguna duda, se necesita formar al personal encargado, y establecer mayores responsabilidades entre las personas que se encargan de la recepción y verificación de los deberes formales de la Ley del IVA.

LISTA DE COTEJO

A CONTINUACION SE PRESENTA LA SIGUIENTE LISTA DE COTEJO APLICADA EN LA EMISION DE COMPROBANTES DEL IVA EN LA EMPRESA CLINISALUD MEDICINA PREPAGADA S.A. EN LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA DE RETENCIONES DEL IVA.

Nº	Nº Comprobante	Fecha	Numeración consecutiva del comprobante.		Fecha de emision y periodo fiscal.		Datos del agente de retencion, razon social, rif y domicilio fiscal.		Datos del proveedor, razon social, rif y domicilio fiscal.		Datos de la factura monto exento, IVA retenido y facturado.		Firma de recibido, agente de retencion y sello.	
			SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO
1	1404	15/11/2013	x		x		x		x		x		x	
2	1405	16/11/2013	x	x	x			x		x		x		x
3	1401	15/11/2013		x		x	x		x		x		x	
4	1407	13/11/2013	x		x			x		x		x		x
5	1407	13/11/2013		x		x	x		x		x			x
6	1407	13/11/2013		x	x			x		x		x		x
7	1402	16/11/2013	x			x		x		x		x		x
8	1389	14/09/2013		x	x		x		x					x
9	1414	15/11/2013	x			x	x		x		x		x	
10	1415	18/11/2013	x		x		x		x		x			x
11	1401	19/11/2013		x	x			x		x		x		x
12	1416	16/11/2013	x			x		x		x		x	x	
13	1417	21/11/2013	x		x			x		x		x	x	
14	1426	23/11/2013		x		x	x		x			x		x
15	1428	23/11/2013	x		x			x		x		x	x	
16	1429	21/11/2013		x		x	x		x		x		x	
17	1430	30/06/2013	x		x			x		x		x		x
18	1430	31/05/2013		x		x	x		x		x			x
19	1430	30/04/2013	x		x			x		x		x		x
20	1432	29/10/2013		x		x		x		x		x		x
21	1433	16/11/2013		x	x		x		x		x		x	
22	1435	27/11/2013		x	x			x		x		x	x	
23	1436	28/11/2013	x			x		x		x		x	x	
24	1438	28/11/2013		x	x			x		x		x		x
25	1439	28/11/2013		x	x			x		x		x		x
26	1441	30/11/2013	x			x	x		x		x			x
27	1442	09/11/2013	x		x			x		x		x	x	
28	1402	27/11/2013		x		x	x		x			x		x
29	1444	28/11/2013		x		x		x		x		x		x
30	1447	04/12/2013		x	x		x		x		x		x	

LISTA DE COTEJO

A CONTINUACION SE PRESENTA LA SIGUIENTE LISTA DE COTEJO APLICADA EN LA RECEPCION DE FACTURAS DE LA EMPRESA CLINISALUD MEDICINA PREPAGADA S.A. EN LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA DE FACTURACION.

N°	N° Factura	Fecha	Las facturas fueron elaboradas en una imprenta autorizada.		Las facturas deben emitirse en serie.		Posee la factura numeracion consecutiva.		Numero completo y domicilio fiscal del emisor, o denominacion razon social y domicilio		Numero de Rif y Nit en caso de poseer.		Nombre del adquirente o bien del receptor del servicio y Rif.		Especificacion del monto del impuesto según la alicuota.		
			SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	
1	463	15/11/2013	x		x			x		x		x		x		x	
2	4	16/11/2013		x		x			x		x		x		x		x
3	4314	15/11/2013	x		x		x		x		x		x		x		x
4	541	13/11/2013		x	x			x		x		x		x		x	
5	542	13/11/2013	x		x		x		x		x		x		x		x
6	545	13/11/2013		x		x		x		x		x		x		x	
7	454	16/11/2013		x		x		x		x		x		x		x	
8	32318	14/09/2013	x		x		x		x		x		x				
9	354	15/11/2013	x		x		x		x		x		x		x		
10	61	18/11/2013		x		x		x		x		x		x		x	
11	8158	19/11/2013		x	x		x		x		x		x				x
12	2337	16/11/2013		x	x		x		x		x		x		x		x
13	973	21/11/2013		x	x		x		x		x		x				x
14	9147	23/11/2013	x		x		x		x		x			x			x
15	2354	23/11/2013		x	x		x		x		x		x				x
16	1401	21/11/2013	x		x	x		x		x		x		x		x	
17	26	30/06/2013		x	x			x		x		x			x		x
18	25	31/05/2013	x		x		x		x		x			x		x	
19	24	30/04/2013		x		x		x		x		x		x			x
20	556	29/10/2013		x		x		x		x		x		x			x
21	14729	16/11/2013	x		x			x				x			x		x
22	551	27/11/2013		x		x		x		x		x		x			x
23	12670	28/11/2013		x	x		x				x		x		x		x
24	65	28/11/2013		x		x		x		x		x		x			x
25	90	28/11/2013		x		x		x		x		x		x			x
26	5	30/11/2013	x		x			x		x		x			x		x
27	81	09/11/2013		x	x			x		x		x		x			x
28	15	27/11/2013	x			x		x		x		x			x		x
29	63	28/11/2013		x	x			x		x		x			x		x
30	36204	04/12/2013	x		x			x		x		x		x		x	

12 18 19 11 10 20 14 16 12 18 14 16 9 21



99 buenas
120 malas

C.C. Reconocimiento