



**UNIVERSIDAD CENTRAL DE VENEZUELA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
COMISIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
POSTGRADO DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS  
ESPECIALIZACIÓN EN FINANZAS DE EMPRESAS**

**EL EFECTO FINANCIERO EN LA EMPRESA DE LA RETENCIÓN DEL  
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) REALIZADOS POR LOS  
CONTRIBUYENTES ESPECIALES AL FISCO NACIONAL,  
DURANTE EL PERÍODO 2010-2011**

**TRABAJO ESPECIAL DE GRADO PRESENTADO ANTE LA UNIVERSIDAD CENTRAL DE  
VENEZUELA, COMO REQUISITO PARCIAL PARA OPTAR AL TÍTULO DE ESPECIALISTA EN  
FINANZAS DE EMPRESAS**

**AUTORA: LIC.YULIANA BARBOSA  
C.I: 16.970.066**

**TUTOR: MSc. AARÓN OLMOS  
C.I: 12.059.815**

**CARACAS, Junio de 2014**

## **DEDICATORIA**

*A Dios todopoderoso y San Judas Tadeo por guiar mis pasos y llevarme por el camino del éxito. Gracias por tantos favores concedidos. Este es uno de ellos.*

*A mi madre, quien es el motor de mi vida y mi ejemplo a seguir, para mí no existe mejor madre ni mejor mujer en el mundo que ella. Te amo mami.*

*A mi princesa hermosa Mariangel, mi sobrina, quien siempre me roba un suspiro con sus ocurrencias.*

*A toda mi familia por ser un ejemplo de unión, esfuerzo y trabajo.*

## **AGRADECIMIENTOS**

*A Dios, por llenarme de tantas bendiciones y ayudarme a cumplir cada una de las metas propuestas.*

*A mi madre, por siempre tener una palabra de ánimo en momentos difíciles.*

*A mi tutor académico, Econ. Aarón Olmos por impulsarme y “presionarme” en la culminación de este trabajo final. Gracias por todo el tiempo dedicado.*

*A mi compañero de trabajo y excelente profesional Lic. Luigi D' Andrea, gracias a él pude dar inicios a este trabajo especial de grado. Gracias por toda la información suministrada.*

*Gracias a todos en general, por ser ustedes la pieza clave de mi éxito.*

# ÍNDICE GENERAL

DEDICATORIA	
AGRADECIMIENTOS	
ÍNDICE GENERAL	
ÍNDICE DE CUADROS	
ÍNDICE DE GRÁFICOS	
RESUMEN	
SUMMARY	
INTRODUCCIÓN	
<b>CAPÍTULO I: EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN</b>	
1. Planteamiento del Problema	13-19
2. Objetivos de la Investigación	20
3. Justificación de la Investigación	21-22
4. Alcances	23-24
<b>CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO</b>	
1. Antecedentes de la Investigación	25-27
2. Marco Conceptual	28
2.1 Evolución Histórica del Sistema Tributario	28-32
2.2 Generalidades del Sistema Tributario Venezolano	32-40
2.3 Los Tributos y su Clasificación	40-41
2.4 Impuestos	42-47
2.5 Impuesto al Valor Agregado	48-52
2.6 Retenciones	52-63
2.7 Contribuyentes	63-66
2.8 Aspectos básicos del sistema de retención de IVA en países de América Latina	66-70
2.9 Descripción de la Planilla del IVA Forma 30 y Forma 99030	70-74
<b>3. Bases Legales</b>	
3.1 La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela	75-76
3.2 Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA)	77
3.3 Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)	77-78
3.4 Reglamento de la Ley del IVA	78
3.5 Código Orgánico Tributario (COT)	78-79
3.6 Código de Comercio	79
3.7 La Providencia Administrativa	79-81
<b>CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO</b>	
1. Tipo de Investigación	83
2. Diseño de la Investigación	83-84
3. Instructivos de Investigación	84-85
4. Delimitación	86
5. Variables	86-88
6. Población y Muestra	89
7. Procedimiento de la Investigación	90
<b>CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE RESULTADOS</b>	
1. Disposiciones por las que se designan a los Contribuyentes especiales como agentes de retención del I.V.A.	91-94
2.- Interpretar el comportamiento histórico del régimen de retenciones en la recaudación del I.V.A.	95-103
3.- Efecto del régimen de retenciones en la recaudación tributaria generada por los Contribuyentes Especiales de la Región Capital en su condición de agentes de retención	104-108
4.- Calculo del porcentaje de retención óptimo desde el punto de vista de la administración tributaria	108-113
<b>CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b>	114-116
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	117-119
<b>ANEXOS</b>	120-125

## ÍNDICE DE CUADROS

<b>CUADRO I</b>	<i>Aspectos básicos de los sistemas de retención de IVA en países de America Latina en comparación con Venezuela</i>	67
<b>CUADRO II</b>	<i>Operacionalización de las variables</i>	88
<b>CUADRO III</b>	<i>Esquema de organización de la investigación</i>	90
<b>CUADRO IV</b>	<i>Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A (objetivo 1)</i>	91-92
<b>CUADRO V</b>	<i>Providencia Administrativa N° 0685</i>	93-94
<b>CUADRO VI</b>	<i>Descripción de Items de Retenciones de I.V.A (objetivo 2)</i>	95
<b>CUADRO VII</b>	<i>Item 54</i>	96
<b>CUADRO VIII</b>	<i>Item 66</i>	97
<b>CUADRO IX</b>	<i>Item 74</i>	98
<b>CUADRO X</b>	<i>Item 55</i>	99
<b>CUADRO XI</b>	<i>Item 72</i>	100
<b>CUADRO XII</b>	<i>Item 73</i>	102
<b>CUADRO XIII</b>	<i>Item 67</i>	103
<b>CUADRO XIV</b>	<i>Descripción de Items de Retenciones de I.V.A (objetivo 3)</i>	104
<b>CUADRO XV</b>	<i>Item 66</i>	104
<b>CUADRO XVI</b>	<i>Item 55</i>	106
<b>CUADRO XVII</b>	<i>Item 74</i>	107
<b>CUADRO XVIII</b>	<i>Descripción de Items de Retenciones de I.V.A (objetivo 4)</i>	111
<b>CUADRO XIX</b>	<i>Porcentaje de Retención optimo para Contribuyentes Especiales</i>	112
<b>CUADRO XX</b>	<i>Escenarios de los Porcentajes de Retenciones y su efecto en la Recaudación</i>	113

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1</b>	<i>Retenciones de IVA Acumuladas por descontar (objetivo 2)</i>	96
<b>Gráfico 2</b>	<i>Retenciones de IVA del período</i>	97
<b>Gráfico 3</b>	<i>Total Retenciones del IVA</i>	98
<b>Gráfico 4</b>	<i>Retenciones del IVA Soportadas y Descontadas</i>	100
<b>Gráfico 5</b>	<i>Créditos del IVA Adquiridos por Cesiones de Retenciones</i>	101
<b>Gráfico 6</b>	<i>Recuperaciones del IVA Retenciones Solicitadas</i>	102
<b>Gráfico 7</b>	<i>Saldo Retenciones del IVA no Aplicados</i>	103
<b>Gráfico 8</b>	<i>Retenciones de IVA Acumuladas por descontar (objetivo 3)</i>	105
<b>Gráfico 9</b>	<i>Retenciones del IVA Soportadas y Descontadas</i>	106
<b>Gráfico 10</b>	<i>Total Retenciones del IVA</i>	107



UNIVERSIDAD CENTRAL DE VENEZUELA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
COMISIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
POSTGRADO DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS  
ESPECIALIZACIÓN EN FINANZAS DE EMPRESAS

**EL EFECTO FINANCIERO EN LA EMPRESA DE LA RETENCIÓN DEL  
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) REALIZADOS POR LOS  
CONTRIBUYENTES ESPECIALES AL FISCO NACIONAL,  
DURANTE EL PERÍODO 2010-2011**

AUTORA: LIC. YULIANA BARBOSA  
TUTOR: MSC. AARÓN OLMOS  
FECHA: JUNIO 2014

**RESUMEN**

La presente investigación tiene como objetivo primordial analizar el efecto financiero en la empresa de la retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) realizados por los Contribuyentes Especiales al Fisco Nacional, durante el periodo 2010-2011, de igual forma plantea como objetivos específicos describir las disposiciones por las que se designan a los Contribuyentes Especiales como agentes de retención del IVA, medir el comportamiento del régimen de retenciones en la recaudación del IVA, determinar el efecto de retenciones en la recaudación tributaria generada por los contribuyentes especiales de la Región Capital en su condición de agentes de retención y calcular el porcentaje de retención óptimo desde el punto de vista de la administración tributaria. El estudio se sustenta metodológicamente en una investigación de tipo descriptivo y explicativo, el diseño de investigación es documental cuya fuente de datos es secundaria. Como técnica de recolección de datos se dispone de una Base de Datos de Recaudación por ítem del IVA, proporcionada por la Oficina de Estadística y Estudios Económicos del SENIAT. La población está representada por el total de contribuyentes que realizaron declaraciones de IVA en el periodo comprendido en el año 2010 y 2011, resulta accesible en su totalidad así que no será necesario extraer una muestra, para esto se hará uso del paquete estadístico SPSS con el cual se manejó la información en su totalidad, a fines estadísticos esto permitió que los resultados obtenidos estén más ajustados a la realidad. Este trabajo especial de grado se enmarca dentro de las líneas de investigación de finanzas públicas, específicamente Gerencia Tributaria y su impacto en la empresa, es por esto que es de vital importancia para el área financiera.

Palabras clave: Contribuyente Especial, IVA, retenciones, declaración, pago, Fisco Nacional



UNIVERSIDAD CENTRAL DE VENEZUELA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
COMISIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
POSTGRADO DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS  
ESPECIALIZACIÓN EN FINANZAS DE EMPRESAS

**EL EFECTO FINANCIERO EN LA EMPRESA DE LA RETENCIÓN DEL  
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) REALIZADOS POR LOS  
CONTRIBUYENTES ESPECIALES AL FISCO NACIONAL,  
DURANTE EL PERÍODO 2010-2011**

AUTORA: LIC. YULIANA BARBOSA

TUTOR: MSC. AARÓN OLMOS

FECHA: JUNIO 2014

**SUMMERY**

This investigation aims to analyze the financial effect on the withholding tax of the VAT of the corporation by the special taxpayer to the State during the term 2010-2011. It specifically aims to describe the disposal by which the Special Taxpayers are designated as agents of VAT withholding tax; to measure the behavior of the withholdings during the VAT collection; to determine the withholding effect during the tax collection generated by the special taxpayer of the Capital Region as withholding agent; and to calculate the percentage of optimal withholding from the perspective of the tax administration. The study has a descriptive and explanatory type of investigation methodology; the investigation design is documental which data source is secondary. A Data Base of the Collection for item of VAT is provided as the data collection technique, which is provided by the Statistical and Economic Studies Office of SENIAT. The population was represented by the total of taxpayers who returned the VAT during the term 2010-2011. It is accessible in its entirety, thus it is not necessary to take a sample. In its case, I will use the SPSS statistical package with which the information will be controlled in its entirety. Due to statistical purposes, it will allow the results obtained to be more adjusted to the reality. This project of the Special Work Research follows the lines of investigation of public finances, specifically Tax Management and its impact in the corporation. For this reason, it is of high importance for the area.

Key Word: Taxpayer, VAT, withholding, Tax return, Pay, State

## INTRODUCCIÓN

En Venezuela desde 1993, dado los cambios que requería el país, producto de la crisis económica y de la incapacidad de la renta fiscal petrolera e impositiva para cubrir las necesidades y solventar la problemática existente para la época, se comenzaron a presenciar cambios importantes en el sistema tributario nacional y entre ellos, la creación de un tributo distinto al tradicional Impuesto sobre la Renta, que gravaría la transferencia o el consumo de bienes y servicios, denominado Impuesto al Valor Agregado (I.V.A).

Dicho impuesto ha evolucionado tras una década de reformas hasta convertirse en un tributo que conceptualmente podría definirse como de carácter nacional, indirecto, plurifásico, real, no acumulativo y que se genera por todo el valor agregado en todo el circuito económico hasta el consumidor final de bienes o servicios producidos en el país o importados, una de sus características o mecanismos prevé para quienes son contribuyentes según la ley, la figura del crédito fiscal que se genera en las compras y del débito fiscal generado al realizar las ventas sujetas, con los cuales el contribuyente de ley traslada parte de la carga impositiva pagando únicamente sobre el valor agregado o lo que es lo mismo la diferencia entre sus créditos y débitos.

La creación de tributos en Venezuela está condicionada al cumplimiento de principios tributarios que recoge la Constitución del país; en este sentido la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 316 establece lo siguiente:

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

*elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de tributos”.*

El Impuesto al Valor Agregado desde su entrada en vigencia desde el año 1993 ha sido relativamente simple en su aplicación; sin embargo, se vio afectado por un elemento adicional a partir de noviembre del año 2002, con la publicación de una Providencia Administrativa (N° SNAT/2000/1.419) contentiva de un novedoso sistema de retenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado. Dado el desconocimiento y otras razones técnicas tanto de los contribuyentes y responsables obligados a la norma, como de la propia Administración Tributaria en ciertos aspectos de la misma, hubo la necesidad de emitir una nueva Providencia (N° SNAT/2000/1.455) para diferir su contenido el cual comenzaría a aplicar efectivamente entonces a partir de 01 de enero de 2003.

La Providencia antes mencionada fue publicada en la Gaceta Oficial Número 37.585 del 05 de diciembre de 2002 y vigente a partir del 01 de enero de 2003 hasta el 31 de marzo de 2005, según su derogación por la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056 publicada en la Gaceta Oficial Número 38.136 del 28 de febrero de 2005; la cual designa a los Contribuyentes Especiales como Agentes de Retención del 75% a quienes le vendan bienes o les presten servicios en el momento del pago o abono en cuenta; en paralelo a esta providencia se publicó otra mediante la cual se designan a los Entes Públicos Nacionales como Agentes de Retención.

En relación a las retenciones las cuales se realizan sobre el total de los débitos fiscales y no considerando el impuesto que realmente le corresponde pagar, el cual debería estar representado por el valor agregado o la diferencia entre sus débitos y créditos

fiscales, aunado al porcentaje que podría resultar elevado a los fines u objetivos que se pretenden lograr según la divulgación realizada por la Administración Tributaria; generándose ante tal situación excedente de retenciones no descontadas, o lo que es lo mismo anticipos superiores a los montos que corresponde pagar en calidad de tributo.

Uno de los aspectos previsibles más comunes son los efectos originados por el alto porcentaje y la base de aplicación de la retención, generando saldos sistemáticos a favor que se traducen en un incremento de la incidencia efectiva del tributo, en términos reales, con efectos directos sobre el responsable sometido a la retención; en particular el problema se registra en el caso de los responsables que requieren un alto componente de materias primas y servicios gravados para la ejecución de sus operaciones, lo cual se traduce en montos a favor no descontados y una repercusión de impuesto significativa.

En este sentido, el alcance de este trabajo especial de grado pretende evaluar el porcentaje de retención del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) realizado a los Contribuyentes Especiales de la Región Capital, con el propósito de identificar su efecto financiero en la empresa, durante el periodo 2010-2011, en Venezuela.

Por otra parte, la investigación en su estructura consta de cinco capítulos: el primer capítulo está compuesto por el planteamiento del problema, los objetivos de la investigación, justificación y alcance.

El segundo capítulo consta del marco teórico donde se engloba el contexto, los antecedentes, las bases teóricas, las bases legales y los términos básicos utilizados en la investigación.

El tercer capítulo abarca la metodología de la investigación donde se encuentran plasmados el tipo, diseño, instructivos y procedimiento de la investigación, así como la delimitación, variables, población y el cronograma o plan de trabajo.

El cuarto capítulo contiene los resultados obtenidos en la investigación a través de la base de datos de declaraciones de I.V.A proporcionada por la Oficina de Estadística y Estudios Económicos Aduaneros y Tributarios del SENIAT.

El quinto capítulo abarca los resultados analizados para así obtener las respectivas conclusiones y recomendaciones.

# CAPÍTULO I

## EL PROBLEMA

### 1. Planteamiento del Problema

Venezuela se ha caracterizado por tener como principal fuente de ingresos los derivados de la industria petrolera, resultando a finales del siglo XX, insuficientes tales ingresos para solventar el gasto público y poder así atender a las necesidades de la población, de esta manera surge la necesidad por parte del Estado de reformar y fortalecer el sistema tributario, con el objetivo de mejorar la participación de los ingresos tributarios en el total de ingresos nacionales y fundamentado en el Artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, de fecha 19 de febrero de 2009, Gaceta Oficial N° 5.908 (Extraordinario), el cual establece que: *“toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley”*.

Dada la necesidad de generar mayores ingresos tributarios no petroleros en el año 1993, se incorpora al sistema tributario venezolano el Impuesto al Valor Agregado; que constituye un impuesto indirecto, aplicable en todo el territorio nacional, proporcional, regresivo, y plurifásico y no acumulativo, a través del cual es gravada la enajenación de bienes, la prestación de servicios y la importación de bienes. (Velásquez, 1.988).

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto porque grava la renta a través del gasto o consumo, en otras palabras, el impuesto no es percibido por el fisco

sino directamente del contribuyente, es proporcional ya que no toma en cuenta la capacidad económica del mismo, es plurifásico, ya que es aplicado desde la fabricación y producción de bienes y servicios hasta la comercialización y distribución de los mismos; 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, es denominado no acumulativo ya que solo incide una vez en el precio final del bien o servicio. (Asociación Venezolana de Derecho Tributario [AVDT], 2.004).

Tal como se indicó anteriormente, es un deber previsto en la carta magna, la contribución con el gasto público, sin embargo, en oportunidades, tales erogaciones surten efectos perjudiciales en la actividad económica de una organización.

En materia de I.V.A. ha sido aplicada la figura de los denominados "Agentes de Retención", los cuales de conformidad con lo establecido en el Artículo 27 del Código Orgánico Tributario (C.O.T), pueden ser designados por la Ley o por la Administración Tributaria. En virtud de lo anterior, en la Ley del I.V.A. de fecha 11 de agosto de 2004, Gaceta Oficial N° 37.999, se faculta a la Administración Tributaria para designar responsables del pago de dicho impuesto en calidad de agentes de retención, de allí la designación de los contribuyentes especiales y entes públicos nacionales, estatales y municipales como agentes de retención del I.V.A, actualmente según las providencias N° SNAT/2005/0056, Gaceta Oficial N° 38.136 y SNAT/2005/0056-A, Gaceta Oficial N° 38.188.

De esta manera, tanto los 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 I.V.A., sirviendo de intermediarios entre el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y los vendedores de bienes y prestadores de servicios que califiquen como contribuyentes ordinarios, estableciendo el C.O.T. todo lo relativo a la responsabilidad de los agentes de retención, la comisión de ilícitos y el régimen sancionatorio aplicable según el caso.

Así, como consecuencia de las disposiciones de las providencias administrativas antes identificadas, los agentes de retención del I.V.A, tienen la obligación de retener y enterar el I.V.A cuando compren bienes o adquieran servicios, de los contribuyentes ordinarios. Por su parte, los sujetos a la retención del I.V.A, deberán pagar dicho impuesto anticipadamente cuando le vendan bienes o presten servicios a otros contribuyentes especiales o a entes públicos, nacionales, estatales y municipales; situación en la que se encuentran las empresas calificadas como contribuyentes especiales de la Región Capital, entre otras, las cuales tienen la obligación de retener el impuesto a sus proveedores y emitir toda su facturación sujeta a retención del I.V.A.

Para dar cumplimiento a los procedimientos establecidos en las mencionadas providencias, los agentes de retención se verán afectados desde el punto de vista administrativo, ya que al aumentar los deberes formales, existe la necesidad imperante de contratar adicionalmente personal altamente calificado, requiriéndose de una supervisión más exhaustiva de todos los procesos como: a) cuantificación correcta del impuesto, b) oportunidad del enteramiento, c) elaboración de libros especiales, d) emisión de comprobantes de retención del I.V.A, entre otros, trayendo como consecuencia aumento de los gastos operativos.

En lo que respecta al porcentaje de retención de I.V.A previsto, cabe mencionar que es del setenta y cinco por ciento (75%) sobre el monto del impuesto desglosado en la factura, y para los casos establecidos en el artículo N° 7 de la Providencia N° 0056-A y artículo N° 5 de la Providencia N° 0056, es del cien por ciento (100%). El incremento en el porcentaje de retención puede obedecer a circunstancias; tales como: a) La no discriminación del impuesto, b) El incumplimiento de alguna formalidad prevista en materia de facturación, c) La omisión de la inscripción en el Registro de Información Fiscal o alguna incongruencia detectada al respecto; entre otras.

Las disposiciones previstas en las referidas providencias, implican que los contribuyentes sujetos a la retención del I.V.A. están pagando dicho impuesto con anticipación a la declaración mensual. Algunos contribuyentes sujetos a retención normalmente realizan compras de gran volumen, por lo tanto, pueden verse afectados por montos considerables, representados por excedentes de crédito fiscal por compensar y al ser objetos de retención, se afecta su situación financiera, ya que, poseen excedentes de créditos fiscales acumulados que aún no han podido ser compensados y como si fuera poco, tendrán también un anticipo de Impuesto al Valor Agregado pendiente por compensar, no permitiendo al empresario sujeto a retención realizar inversiones a corto y mediano plazo, cumplir oportunamente con las obligaciones y gastos normales de la actividad económica que desempeñan, situaciones éstas que se generan porque la cuantía del porcentaje es excesiva y existe ineficiencia en el procedimiento de recuperación, pues es tardío y está condicionado por circunstancias o eventos no imputables al solicitante.

De acuerdo al artículo N° 7 de la providencia administrativa N° 0056 y artículo N°9 de la providencia administrativa N° 0056-A, publicadas en Gaceta Oficial N° 38.136 y 38.188, respectivamente, “los proveedores descontarán el impuesto retenido de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención, siempre que tengan el comprobante de retención emitido por el agente”; esto quiere decir, que si el agente de retención por cualquier razón no entrega el comprobante al proveedor en el mes de imposición en el cual efectuó la retención, éste no podrá compensarlo en su declaración del mes de imposición correspondiente.

En el mismo orden de ideas, el segundo párrafo de los artículos antes mencionados establece: *“cuando el comprobante de retención sea entregado al proveedor con posterioridad a la presentación de la declaración correspondiente al período en el cual se practicó la retención, el impuesto retenido podrá ser descontado de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se produjo la entrega del comprobante”*, es decir, que si el proveedor no dispone del comprobante de retención en el mes de imposición podrá compensarlo en el mes que lo reciba; por lo tanto, es probable que en el mes que fue sujeto a retención le corresponda pagar un impuesto y debido a que no posee el comprobante de retención no puede compensar el impuesto retenido con la cuota tributaria.

En el caso de los contribuyentes especiales que funjan como agentes de retención, deberán efectuar la misma cuando se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero, lo que significa que los agentes de retención deben efectuar la retención independientemente de que la factura se haya pagado o no; y según el artículo 17 de la misma providencia, si las retenciones fueron efectuadas entre los días 1° y 15 de cada mes, ambos inclusive, se deben enterar durante los primeros cinco días hábiles siguientes y si las retenciones fueron practicadas entre los días 16 y último de cada

mes, ambos inclusive; deben ser enteradas dentro de los primeros cinco días hábiles del mes inmediato siguiente. Esto genera un efecto negativo en el agente de retención ya que si el proveedor de bienes o servicios le otorga al agente de retención un crédito a treinta (30) días o más, éste último se verá obligado a responder ante la administración tributaria por la retención del I.V.A. correspondiente en los lapsos establecidos por la normativa.

Es importante señalar, que en fecha de 16/01/2003, algunas empresas tales como: Cervecería Polar Los Cortijos, C.A. y Representaciones Renault C.A., interpusieron ante la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, recurso de nulidad por inconstitucionalidad e ilegalidad, conjuntamente con solicitud de amparo cautelar, en contra de la providencia N° SNAT/2002/1454, emitida el 29 de Noviembre de 2002 y publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.573, mediante la cual se designa a los contribuyentes especiales del Impuesto al Valor Agregado, como agentes de retención de dicho impuesto; argumentando: presunción grave de violación al principio de legalidad tributaria, violación a los derechos de libertad económica, propiedad, igualdad y principio de capacidad contributiva, basados en los artículos 112, 115 y 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en virtud de que:

- a) Se establece una determinación presuntiva de la obligación tributaria calculada para cada período mensual en un setenta y cinco por ciento (75%) o cien por ciento (100%) de los débitos fiscales, reconociendo que las empresas sólo generan créditos fiscales derivados de costos y gastos en un veinticinco por ciento (25%) de sus operaciones o ventas gravables.

- b) La demora en la recuperación de las retenciones de I.V.A, implica la obtención de un bien con menor valor, que ha resultado afectado por la inflación.
- c) La retención a la que obliga la providencia administrativa está divorciada del principio constitucional de capacidad contributiva, ya que constituye un anticipo del impuesto, ajeno a la realidad del contribuyente.
- d) Los contribuyentes controlados, organizados y tipificados como contribuyentes especiales, son imbuidos de una profunda carga administrativa en el proceso de recaudación y liquidación del impuesto frente al Fisco Nacional.
- e) Se impone la carga a las empresas sujetas a retención de I.V.A., al adelantar el pago de un impuesto que todavía no se ha causado, impidiéndole el ejercicio libre de su derecho de actividad económica al no poder disponer de un activo importante para la inversión y puesta en funcionamiento de su aparato productivo.

Sobre la base de la problemática planteada se formulan las siguientes interrogantes de investigación: ¿Cuáles son las disposiciones por las que se designan a los Contribuyentes Especiales como agentes de retención del I.V.A? De igual forma surgen otras incógnitas como: ¿Cuál es el comportamiento histórico del régimen de retenciones en la recaudación del I.V.A?, ¿Cuál es el efecto en la recaudación tributaria para los contribuyentes especiales de la Región Capital en su condición de agentes de retención del I.V.A?, ¿Será el porcentaje de retención el más adecuado desde el punto de vista recaudatorio?

## **2. Objetivos de la Investigación**

### **2.1 Objetivo general**

Analizar el efecto financiero en la empresa de la retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) realizados por los Contribuyentes Especiales al Fisco Nacional, durante el periodo 2010-2011

### **2.2 Objetivos específicos**

1. Describir las disposiciones por las que se designan a los Contribuyentes Especiales como agentes de retención del I.V.A.
2. Interpretar el comportamiento histórico del régimen de retenciones en la recaudación del I.V.A.
3. Determinar el efecto del régimen de retenciones en la recaudación tributaria generada por los contribuyentes especiales de la Región Capital en su condición de agentes de retención.
4. Calcular el porcentaje de retención óptimo desde el punto de vista de la administración tributaria.

### **3. Justificación de la Investigación**

En los últimos años (2010 – 2011), el tema de la administración tributaria ha ido ganando progresivamente importancia en el ámbito económico de Venezuela, la necesidad de generar recursos ocasionan cambios en lo que respecta a la recaudación fiscal y a la visión que existe del contribuyente, por lo que se crean nuevos impuestos, las reformas de otros, optimización de control y el interés de fomentar la cultura tributaria.

Por tal motivo, el presente trabajo especial de grado pretende generar un aporte a las bases que servirán de apoyo fundamental a las organizaciones que buscan coordinar y planificar todo lo referente a los mecanismos de control para disminuir la evasión fiscal, para ello requeriría contar con personal altamente calificado, capaz de ejercer el cumplimiento de las obligaciones tributarias, con la responsabilidad de llevar a cabo una eficiente planificación fiscal, donde gerentes, administradores y contadores están llamados a jugar un papel protagónico a la hora de sugerir líneas de acción adecuadas y razonables.

Dentro de este marco, uno de los componentes más importante que justifican este trabajo especial de grado es la necesidad de formar un enfoque creativo a la gerencia tributaria, desde el punto de vista del sujeto activo y pasivo del tributo, ya que la evolución efectiva de una gerencia tributaria, dependerá de un recurso humano formado con capacidad técnica-académica, que puede innovar y desarrollar políticas propias acorde a la naturaleza y condiciones de las empresas.

El desarrollo del presente trabajo especial de grado, resulta de gran importancia para la investigadora ya que contribuye como aporten de investigación para la Especialización en Finanzas Empresariales, específicamente en el área de Finanzas Públicas y brindara apoyo a las bases a futuras investigaciones realizadas en el tema tributario.

Por tal razón, se considera pertinente realizar una investigación que se justifica desde el punto de vista práctico, por cuanto contribuye a profundizar con relación a una problemática referida a los efectos causados por las retenciones del I.V.A en la estructura administrativas y financieras de las empresas catalogadas como contribuyentes especiales “agentes de retención del I.V.A”.

De igual modo, el estudio adquiere importancia en el área tributaria debido a que contribuye a que las empresas, instituciones y personas que conforman los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria con respecto a las retenciones del I.V.A tengan a su alcance un material bibliográfico con información clara y precisa que le servirá de consulta. La investigación generará información útil para empresas que se encuentren en la condición de sujeto y agente de retención del I.V.A, pues al conocer el efecto que producen las reformas tributarias en la gestión administrativa de las empresas, estas podrán ser considerados para la toma de decisiones y así establecer estrategias que permitan la maximización de los beneficios; así como la reducción de posibles sanciones derivadas del incumplimiento de las disposiciones establecidas en el C.O.T, Ley de Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento y Providencias Administrativas N° 0056 y 0056-A.

Sirve de información para los contribuyentes ordinarios que no están obligados a retener pero en su condición de proveedores de bienes o servicios están sujetos a retención cuando hagan transacciones con Contribuyentes Especiales o Entes Públicos Nacionales, Estadales y Municipales; así como para aquellos que sean calificados como especiales y por ende Agentes de Retención del I.V.A.

Este estudio constituye un antecedente para futuras investigaciones que se desarrollen acerca del tema; sirviendo además de herramienta, para los profesionales, empresarios e interesados en la materia tributaria, específicamente en lo que respecta a las implicaciones de las retenciones del I.V.A.

Finalmente, este trabajo especial de grado se enmarca dentro de la línea de investigación de finanzas públicas, específicamente Gerencia Tributaria y su impacto en la empresa, es por esto que es de vital importancia para el área financiera.

#### **4. Alcances**

El presente trabajo especial de grado toma como base de estudio las estadísticas de Recaudación por ítem del I.V.A, proporcionadas por la Oficina de Estadística y Estudios Económicos del SENIAT, correspondiente a los años 2010 y 2011.

Desde el punto de vista legal el desarrollo de la investigación se fundamenta en las disposiciones establecidas, en las Providencias Administrativas N° 0056, Gaceta

Oficial N° 38.136, de fecha 28/02/2005 y N° 0056-A, Gaceta Oficial 38.136, con fecha 28/02/2005, reimpresa por error en Gaceta Oficial N° 38.188 en fecha 17/05/2005, con el propósito de describir las disposiciones por las que se designan a los Contribuyentes Especiales como agentes de retención del I.V.A; así como también se determina el efecto del régimen de retenciones en la recaudación tributaria generada por los contribuyentes especiales de la Región Capital en su condición de agentes de retención y así calcular el porcentaje de retención óptimo desde el punto de vista de la administración tributaria.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

El marco teórico está completamente determinado por las características y necesidades de la investigación. Lo constituye la presentación de postulados según autores e investigadores que hacen referencia al problema investigado. Méndez (1.995).

Efectuada la revisión de literatura especializada sobre el área tributaria, se encontraron algunos trabajos de pregrado y postgrado relacionados con el proceso de retenciones de I.V.A aplicado a los contribuyentes especiales y la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por lo que a continuación se presentan tanto los antecedentes de investigación, como las bases teóricas y legales que sustentan el estudio.

#### **1. Antecedentes de la Investigación**

Con el propósito de ampliar y profundizar la temática que se aborda en el presente trabajo especial de grado, como es el efecto de las retenciones de I.V.A. en los contribuyentes especiales como agente y sujeto de retención, se incluyen como apoyo, una serie de estudios previos elaborados por diferentes investigadores, cuyas conclusiones contribuirán al logro de los objetivos planteados.

Bohórquez (2003).Universidad Centroccidental. Licenciatura en Contaduría Pública. **“Efectos Financieros y Administrativos causados por las retenciones del I.V.A. en los contribuyentes especiales”**. Es un estudio de diseño exploratorio descriptivo, basado en una investigación de campo, y concluye lo siguiente: la providencia administrativa N° SNAT/2002/1.455 de fecha 29/11/2002, que designa a los contribuyentes especiales, como agentes de retención del I.V.A. vulnera el principio

constitucional de la capacidad contributiva, ya que las retenciones representan un peso financiero por los gastos ocasionados y por el impacto en el flujo de caja. Otro de los aspectos expuestos en el trabajo de investigación, es la situación que se puede presentar si el agente de retención no emite el comprobante de retención dentro del mes de imposición al que corresponde la venta del bien o servicio, lo que significa que no podrá ser registrado ni compensado con la cuota tributaria determinada en el período. El autor recomienda a la administración tributaria revisar el porcentaje de retención establecido, el cual se sugiere debe ser un 50%, al mismo tiempo que los contribuyentes especiales deben considerar el hecho de hacer llegar su preocupación ante la administración tributaria por la violación de sus derechos constitucionales, el cual establece el mismo texto son irrenunciables, sin olvidar el cumplimiento de sus deberes formales. En general el estudio contribuirá a la ejecución del objetivo general de nuestra investigación.

Rodríguez (2006). Concurso Premio SENIAT a la Investigación. **“Modelo Econométrico de Recaudación del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) para disminuir la Evasión Fiscal Caso: Venezuela”**. Consiste en un estudio analítico basado en una investigación de tipo descriptiva explicativa, en la cual elabora un modelo econométrico que de manera objetiva y científica, determina la alícuota del I.V.A para determinado periodo fiscal, considerando las variables macroeconómicas que inciden en la economía nacional. Como conclusión el autor señala que la aplicación del modelo econométrico propuesto determinará la necesidad de rebajar la alícuota del I.V.A de acuerdo a las variables macroeconómicas que intervienen en el modelo, con el fin de establecer aquella alícuota que por su incidencia en los factores económicos determine la reducción de los índices de evasión y elusión fiscal. Configurándose tal estudio en un apoyo para la aplicación de un modelo econométrico que permita determinar el porcentaje de retención óptimo para disminuir el excedente de crédito fiscal.

Méndez (2008). Universidad de los Andes. Especialización en Ciencias Contables. Mención: Tributos. **“Efecto de la Retención del Impuesto al Valor Agregado en los Contribuyentes Especiales, en condición de Agentes y Sujetos de Retención Caso Estudio: Consorcio Servicios de Ingeniería, Mantenimiento, Construcción y Operaciones” (SIMCO)**. Se trata de un proyecto factible que se apoya en una investigación de campo, donde se determina un efecto negativo derivado del represamiento de fondos, los cuales fueron destinados al pago anticipado del I.V.A. por efectos de la retención y que pudieron ser empleados como capital de trabajo o para cumplir con la obligaciones o compromisos adquiridos por la empresa al corto plazo, conclusión que ratifica uno de los aspectos expuestos en el planteamiento del problema, en relación con el hecho de que el mantener excedentes de créditos fiscales y retenciones de Impuesto al Valor Agregado por compensar, limita las inversiones a corto y mediano plazo, y el cumplimiento oportuno de las obligaciones y gastos normales de la actividad económica; por lo tanto, dicho estudio sirve como referencia para desarrollar lo relativo a los efectos financieros de la retención.

## **Marco Conceptual**

El fundamento de las bases teóricas es uno de los componentes más importante de toda investigación, en la que se pretende definir o explicar algunos conceptos y principios teóricos que giran en torno a la investigación, particularmente en este caso se tiene:

### **2.1 Evolución Histórica del Sistema Tributario**

Cabe mencionar que Fariñas (1992) establece que:

*“El sistema tributario de un país determinado está constituido por el conjunto de tributos vigentes en ese país, en una determinada época, fundamentalmente el conjunto de impuestos, pero también las tasas y demás tributos especiales y su estudio tiene por objeto examinar ese conjunto como objeto unitario de conocimiento, más que analizar de forma separada los distintos gravámenes que lo constituyen. Por ello se hace imprescindible, para hacer este último estudio, hacer un análisis previo de los tributos, no tomados aisladamente, sino considerados como un todo”. (p.59)*

Ahora bien, el sistema tributario debe estudiarse siempre con relación a un país concreto en una época determinada, ya que él es el resultado de las instituciones jurídicas, políticas y sociales de ese país, y de sus recursos y forma de distribución de sus ingresos, así como de su sistema económico y de su naturaleza geográfica, y hasta de sus propias tradiciones; de manera que no podría establecerse, científicamente, un sistema tributario ideal para todos los países, y ni siquiera para un grupo de ellos. Incluso factores aparentemente poco importantes, como los factores psicológicos, raciales y religiosos, deben tomarse en cuenta al estudiar un sistema tributario, y

como los tributos no pueden ser creados sino por leyes, se desprende que el sistema tributario de un país determinado, será siempre el estudio de un ordenamiento legal vigente en ese país, en materia de impuesto y contribuciones.

A mediados del siglo XIX y bajo la orientación de las ideas liberales, los sistemas tributarios en todos los países asumen determinadas características, con predominio de los impuestos de tipo objetivo. Así se trataba de evitar la injerencia de Estado en los asuntos de los particulares. Se llegaba a las fuentes tributarias a través de actividades que producían las ganancias, sin tomar en cuenta a las personas que obtenían esas utilidades. El referido sistema se extendió hasta la primera Guerra Mundial. Más tarde, comenzó a modificarse porque no consultaba la capacidad contributiva de la colectividad.

A medida que el Estado se modernizaba y ante el avance de la industrialización se consideró necesario cambiar el sistema objetivo por el impuesto general y progresivo de la renta, es decir un sistema subjetivo, que tiene las ventajas de ser más productivo, más equitativo, consulta mejor la capacidad contributiva y es más útil como instrumento de redistribución de la riqueza. En esta forma se toma en cuenta a las personas y no los objetos gravados, y se aplica el impuesto progresivo a la renta de las personas naturales, asociándolos a los gravámenes, al patrimonio y a la herencia. Además, se cobran también los impuestos al consumo en general.

De acuerdo con algunos autores, estamos en presencia de la decadencia del impuesto directo a la renta, porque se cree que desanima las inversiones y el incentivo de producir más. Según estos especialistas antes citados, así se marcha hacia la imposición a los beneficios de las personas colectivas, y se tiende hacia el impuesto a las ventas, en lo que podría considerarse como la nueva modalidad de impuesto al valor agregado.

Moya Millán (1997) expresa que:

*“En el caso de Venezuela, el sistema tributario es un régimen tributario, inspirado por las circunstancias históricas y económicas del país. En la época colonial se caracterizaba por un sistema hacendístico colonial con la existencia aún de tributos fijados hacía siglos por la metrópolis española, donde no existía ninguna uniformidad, ni conciencia en su aplicación; es decir, éste período carecía de organización en materia fiscal. Es oportuno mencionar, que los tributos de esta etapa eran los siguientes: El registro público, estanco del tabaco, manumisión de esclavos (antes de declarar la abolición de la esclavitud), destilación de aguardiente, expedición de título mobiliarios, alcabalas, tonelaje, exportación e importación, entre otros”*  
(p.112)

En 1830, cuando Venezuela se convierte en República independiente se desarrolla la actividad económica básica para el desarrollo económico del país, aportando ingresos fiscales para la nación. Se inicia la abolición de la mayoría de los tributos coloniales y la creación de los nuevos tributos, pero se verá signada por una gran inestabilidad política producto de las guerras que azotaron al país y las interpretaciones subjetivas que daban los caudillos de turno a las leyes fiscales. Los tributos de este período fueron los siguientes: los impuestos aduaneros, impuestos sobre salinas, impuestos sobre licores, registro público, sucesiones y herencias, ingresos por estampillas, monopolios fiscales, derechos consulares, patentes de comercio, impuestos sobre minas, y contribuciones especiales entre otros.

Durante el período 1917 a 1943, aparece un instrumento fiscal muy poco conocido hasta entonces en los países latinoamericanos y que va a gravar a la industria petrolera y todas las demás actividades rentística del país, la ley de impuesto sobre la renta (exceptuando el régimen dictatorial cuya política fiscal fue en extremo

complaciente con las ex – concesionarias petroleras). Así mismo, “la aparición del petróleo representó una nueva riqueza para el país y además de las primeras fuentes de recursos fiscales al Estado, constituyéndose en la industria más importante”.

Ahora bien, esta industria aportó muy pocos recursos a la nación ya que no estaba gravada por ninguna ley fiscal sino sólo por la ley de minas. Durante la etapa de la vida fiscal venezolana, se presenta un gran acontecimiento de gran trascendencia como fueron las corrientes de opinión surgidas a partir de 1936 en el sentido de crear un tributo directo para la obtención de mayores recursos para poder satisfacer las grandes necesidades del país como consecuencia de la dictadura Gomecista.

En los años 1937 y 1940 fueron introducidos al Congreso Nacional tres (3) proyectos de ley de I.S.L.R. no siendo aprobados ninguno de ellos por el parlamento. Con el advenimiento al poder del General Isaías Medina Angarita se presentó en el año 1942 al Congreso Nacional un proyecto de ley de I.S.L.R., el cual representó una síntesis de los tres (3) proyectos anteriores, siendo seleccionado el 10 de julio de 1942, colocándose el “Ejecútese” el 17 de Julio de 1942, entrando en vigencia el 01 de Enero de 1943 hasta nuestros días Venezuela ha sufrido una serie de transformaciones tanto su estructura como en sus objetivos hacia la colectividad aunando esfuerzos con el fin de mejorar nuestro sistema hacendístico y tributario. Esta época ha representado lo más importante para la vida fiscal de nuestro país por las continuas reformas que se le han hecho y con los cuantiosos recursos que esta ley nos ha proporcionado, lo cual ha permitido hacer diferentes transformaciones tanto de tipo socio-económico como institucionales.

Es a partir de esta primera Ley la historia del Sistema Tributario en Venezuela y es a la vez el comienzo en que el Estado estudia los diferentes métodos y formas de realizar la retención del tributo, ya sea como una medida de control fiscal, como un anticipo de impuestos o como un modo práctico de liquidar y recabar de la manera

más eficaz posible, la totalidad del mismo. En esta ley aparecen las primeras rentas sujetas a retención constituidas por rentas producidas por créditos, cánones de arrendamiento o cualquier otra renta derivada de la cesión o goce de bienes muebles, las regalías y demás participaciones análogas.

## **2.2 Generalidades del Sistema Tributario Venezolano**

### **2.2.1 Sistema Tributario Venezolano**

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su Artículo 133 dicta lo siguiente:

*“Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.*

Es importante mencionar el Artículo 320 en el que señala:

*“El Estado debe promover y defender la estabilidad económica, evitar la vulnerabilidad de la economía y velar por la estabilidad monetaria y de precios, para asegurar el bienestar social”.*

Así como en el Artículo 316 establece las características del Sistema Tributario Venezolano:

*“El Sistema Tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo el principio*

*de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población de los tributos”.*

Esta norma hace referencia a todo el “sistema” lo que implica la idea de un conjunto de normas tributarias ordenadas y coordinadas con el fin de obtener el objetivo constitucional del aporte solidario del ciudadano a las cargas del Estado y no a cada tributo aisladamente, en consecuencia, el principio establecido en el Artículo 316 de la carta Magna no puede ser interpretado aisladamente por cada ente territorial, como si hiciera referencia a distintos sistemas tributarios (el estatal, el municipal y el nacional), la norma se refiere al sistema de tributación en la República Bolivariana de Venezuela, por lo tanto esa referencia constitucional a una justa distribución de la carga tributaria, se refiere a la consideración de los sujetos pasivos de cada tributo, con relación a la totalidad de la carga que debe soportar cada sujeto como requerimiento tributario de los distintos entes con poder para exigirle contribución al gasto público.

Según se ha dicho esto es, lo característico del Derecho Tributario, pues en él predomina el interés de la comunidad, donde el contribuyente ha de pagar lo que le corresponde de acuerdo a la regla de capacidad contributiva.

Muchos son los autores que han conceptualizado el sistema tributario:

Según el Tributarista Venezolano Casado-Hidalgo; *“Se define al sistema tributario como la organización legal, administrativa y técnica que el Estado crea y armoniza con la finalidad de ejercer de una manera eficaz el poder tributario que soberanamente le corresponde”* (p. 395).

Así mismo, Ramírez, Van Der Velde y otros, 2000; *“El estudio del sistema tributario implica el examen del conjunto de tributos de un determinado país como objeto*

*unitario del conocimiento, considerándolos como un todo, a fin de los efectos que producen tales tributos, para corregirlos y equilibrarlos entre sí*". Por tal razón, el sistema tributario es un concepto que tiende a la idea de globalidad, de la consideración en un conjunto de las diferentes manifestaciones tributarias y de las normas que las prevén.

### **2.2.2 Estructura del SENIAT**

La reforma tributaria en Venezuela como parte del proceso de modernización de su respectiva Administración Tributaria, ha sido uno de los proyectos venezolanos de mayor impacto, el cual se inició en 1991 orientado hacia la disminución de la dependencia de los ingresos petroleros como fuente de financiamiento del Estado y enfrentar la crisis estructural del sistema de las finanzas públicas, materializándose en 1994 con la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria – SENIAT, mediante el Decreto número 310 del 10 de agosto de 1994, cuya característica más relevante ha sido la integración de los servicios de Aduana y Rentas Internas en una sola organización. Antes de la creación del mismo, la Administración Tributaria venezolana tenía una estructura igualmente dependiente del Ministerio del Poder Popular de Planificación y Finanzas, ahora Ministerio del Poder Popular de Economía, Finanzas y Banca Pública.

En concordancia con la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, publicada en la Gaceta Oficial No. 37.320 de fecha 8 de noviembre de 2001, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) es un servicio autónomo sin personalidad jurídica, con autonomía funcional, técnica y financiera, adscrito al Ministerio del Poder Popular de Planificación y Finanzas. Constituye un órgano de ejecución de la administración tributaria nacional, al cual le corresponde la aplicación de la legislación aduanera y

tributaria nacional, así como, el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduanera y tributaria fijadas por el Ejecutivo Nacional.

Está compuesto por el nivel Central o Normativo, es un nivel rector conformado por la Superintendencia Nacional Tributaria, la Gerencia General de Desarrollo Tributario, la Gerencia General de informática, la Gerencia General de administración, y dos comité asesores: Uno de Dirección y Planificación y otro de Contratación Presupuesto Fondo de Gestión.

El nivel Operativo está conformado por una estructura organizativa, basada en Gerencias Regionales de Tributos Internos, especificadas de la siguiente manera: Región Capital, Central, Centro-Occidental, los Llanos, Zuliana, los Andes, Nor-Oriental, Guayana, Insular, y sectores y unidades de tributos internos en el territorio Nacional.

### **2.2.3 El Sistema Venezolano de Información Tributaria – SIVIT**

Surge en el año 1994 como una plataforma necesaria para procesar masivamente la información contenida en las declaraciones de impuestos, recibidas a través del sistema bancario por delegación expresa que hizo la Administración Tributaria venezolana en la banca comercial.

Durante el primer semestre de 1993 el Ministerio de Hacienda, ahora Ministerio del Poder Popular para las Finanzas, firmó un nuevo convenio con la red bancaria nacional en el que se establece la obligación de la banca comercial, en cuanto a la recepción de las declaraciones tributarias y percepción de los tributos, así como a transmitir al día hábil siguiente la información diariamente recibida, constituyéndose

en el principal medio para la obtención y control de las operaciones realizadas por la población de contribuyentes declarantes.

El SIVIT está diseñado y estructurado por tres subsistemas, los cuales son administrados de manera directa por el SENIAT, persiguiendo cada uno de estos, objetivos específicos distintos, pero que en esencia se integran para lograr una visión general en el ejercicio del control. Dichos subsistemas son:

1. Registro de Contribuyentes: persigue como objetivo el establecimiento de las características fundamentales de los contribuyentes del país, determinando quiénes son, qué actividad realizan y dónde se encuentran, permitiendo adicionalmente la identificación de las obligaciones a las cuales están sujetos.
2. Control de Bancos: permite controlar el cumplimiento de las obligaciones de la banca pactadas en el convenio en cuanto a oportunidad de entrega de los lotes de declaraciones y archivos magnéticos, donde se encuentran grabados dichos documentos, así como el traspaso de los fondos recaudados al Banco Central de Venezuela – BCV.
3. Liquidación de Impuestos y Cuenta Corriente de los contribuyentes: Su finalidad es controlar en forma masiva el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, específicamente en cuanto a la oportunidad en la presentación de sus declaraciones y pagos, cuyo plazo se encuentra establecido en cada una de las leyes especiales venezolanas. Este subsistema marcó el inicio de la automatización de los controles ejercidos por la Administración Tributaria venezolana, lo cual modificó positivamente la capacidad de respuesta de la misma, al permitir la detección de errores y la normalización automática de éstos en las declaraciones presentadas por la población de contribuyentes, control de los pagos como mecanismo para la

extinción de las obligaciones tributarias, así como la detección de contribuyentes omisos en tiempo real y el seguimiento sistemático de éstos.

#### **2.2.4 Noción de Tributos**

Cabe destacar que, los tributos son fuentes de ingresos que el Estado tiene para sufragar las cargas públicas. Dentro de este contexto, muchos son los autores que han conceptualizado este término:

Sobre este particular, Fariñas (1992) define al tributo genéricamente como *“una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a las relaciones jurídicas de derecho público”*. También se ha concebido como *“prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”* (p.52)

Por tal razón, las leyes tributarias dan origen a la obligación de pagar un tributo y el cumplimiento de los deberes inherentes a la misma. Cada ley contiene elementos básicos necesarios para hacer efectivo el tributo, como lo son el hecho y base imponible, el sujeto pasivo, la determinación tributaria, forma y lugar de pago y demás deberes formales necesarios para hacerlo efectivo.

Cabe destacar, que en el Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina el concepto de tributos se refiere a *“las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una Ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”* y la definición clara de cada una de sus partes son:

1. Prestaciones en dinero: Las prestaciones son en dinero, sin embargo en algunos países se contemplan los pagos en especie, pero se establece que para que se constituya el tributo es suficiente que la prestación sea pecuniaria valuable.
2. Exigidas por el Estado: El ejercicio de la potestad tributaria del Estado a través de la coacción para exigir el pago de la prestación requerida.
3. En virtud de una Ley: Constituye el límite a la coacción, y es el establecimiento del tributo a través del ejercicio de la Ley sometida al principio de la legalidad.

Es importante tener presente que el impuesto es recabado de los particulares, característica que destaca la relación jurídico-tributaria, ya que por una parte el Estado recaba el impuesto (sujeto activo de la relación), bien sea el estado cualesquiera de sus divisiones territoriales; y por la otra, el sujeto pasivo el sujeto de derecho del impuesto que efectúa el acto gravado establecido por ley como hecho imponible.

### **2.2.5 Principios Jurídicos de los Tributos**

A continuación se describen los principios jurídicos tributarios. Fraga (2006):

**Principio de la Legalidad:** Es un principio básico del Estado de Derecho, que tiene su origen primigenio en el principio de la legalidad general, el principio de la legalidad tributaria tiene dos vertientes claramente diferenciadas. De un lado está el principio de la legalidad propiamente dicho que implica el sometimiento de las Administraciones tributarias a la Ley en su sentido más amplio. La otra vertiente del principio de la legalidad implica que sólo el legislador puede crear el tributo y todos

los elementos estructurales de éste, sin poder delegar esa tarea en otros órganos del Poder Público.

**Principio de Generalidad:** Lo que predica la generalidad es que nadie puede excusarse del cumplimiento de sus obligaciones tributarias al amparo de privilegios que no se originan en el dato de la capacidad contributiva, sino en ventajas injustificadas que atentan contra el principio de igualdad, pues en virtud de este último todo aquel que tiene la posibilidad de contribuir debe hacerlo, para que la carga de los gastos públicos pueda distribuirse equitativamente entre todos los que pueden soportarla.

**Principio de la Capacidad Contributiva:** Es el fundamento mismo del sistema tributario, no sólo debe ser satisfecho por un tributo en particular, sino por toda la organización legal, administrativa y técnica que el Estado crea y estructura con la finalidad de ejercer de una manera eficaz el poder tributario que le corresponde. Desde la perspectiva de los sujetos pasivos de la imposición, el principio supone que si bien todos tenemos el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, esas cargas públicas deben ser distribuidas de una manera justa entre todos y esa manera justa es atendiendo a la capacidad económica de cada quien.

**Principio de No Confiscatoriedad:** La confiscación puede ser concebida como uno de los medios más graves a través de los cuales el Estado limita el derecho de propiedad, pues, como es sabido, en nuestro ordenamiento jurídico el derecho de propiedad no es absoluto; antes por el contrario, enfrenta varios límites establecidos en el propio texto constitucional. Estos límites son la consecuencia lógica de un sistema que reconoce la propiedad privada y todos los derechos y garantías, directos e indirectos, que derivan de la misma, pero a la vez le atribuye a la propiedad una función social, pues la Nación venezolana se ha constituido en un Estado democrático y social de Derecho y Justicia.

**Principio de Justicia Tributaria:** La justicia es dar a cada quien lo que se merece. Trasladando ese concepto al Derecho Tributario tenemos que la justicia significa que cada quien debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, según sus posibilidades. El mismo persigue que haya una justa proporcionalidad entre el antecedente y el consecuente de las normas internas tributarias. En materia tributaria las normas internas se construyen con un antecedente que es el hecho imponible y un consecuente que es la obligación tributaria.

**Principio de la Recaudación Eficiente:** Para lograr un sistema eficiente de recaudación, es necesario, en primer lugar, potenciar la determinación tributaria sobre base cierta, permitiendo la participación activa del sujeto pasivo de la obligación tributaria en el procedimiento administrativo correspondiente, ofreciéndole todas las facilidades y garantías necesarias que lo estimulen a evitar conflictos ulteriores, sobre la cuantía de la cuota tributaria liquidada, que retardarán innecesariamente la recaudación. El estímulo de una innecesaria conflictividad entre el contribuyente y la Administración Tributaria, es la acción exactamente opuesta a una recaudación tributaria que emplea el mínimo de esfuerzos y recursos humanos y económicos para alcanzar las metas fiscales previstas.

### **2.3 Los Tributos y su Clasificación**

Fariñas (1992), *“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 Estado moderno se ha venido perfeccionando, debiendo asumir cada vez nuevas y más relevantes responsabilidades con el objeto de cumplir cabalmente los fines que le son propios; especialmente el satisfacer las necesidades crecientes de los pueblos a quienes representan y de donde

nacen. En virtud de lo anterior, el Estado actual, ha incrementado las fuentes de recursos apropiados para cumplir los fines propuestos; resultando imprescindible una eficiente administración de los mismos.

Fonrouge (citado en Moya Edgar, 2.003), clasifica a los ingresos públicos en:

1. Recursos del Estado.

1.1. Provenientes de bienes y actividades económicas del Estado.

1.2. Producido de bienes del dominio público, empresas y servicios públicos, industriales y comerciantes.

2. Proveniente del Ejercicio de Poderes inherentes a la soberanía o al poder de imperio del Estado sobre los particulares, originándose relaciones jurídicas de derecho público. Entre estas relaciones jurídicas tenemos: impuestos, tasas y contribuciones.

En el mismo orden de ideas Moya (2003) considera que *“los impuestos son el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible, siendo éstos hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.”* En lo que respecta a las tasas expone: *“son el tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente.”*

Por su parte Villegas (1980), considera que *“las contribuciones especiales son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o de gastos públicos de especiales actividades del Estado.”*

## 2.4 Impuestos

### 2.4.1 Definición de Impuesto

Hay autores como Giannini y Jeze (1990) que al definir el impuesto le atribuyen un objetivo determinado, por ejemplo, el primero, señala que *“es la prestación pecuniaria que una entidad pública tiene el derecho de exigir, en virtud de su poder de imperio, originario o derivado, según los casos, en la medida y formas establecidas por la ley, con el fin de obtener un ingreso”*. (p98)

Por su parte, Jeze expresa que es una prestación pecuniaria, requerida de los particulares coercitivamente por el Estado a título definitivo y sin contraprestación, con miras a cubrir cargas públicas. Hoy día no podemos decir que el impuesto tenga por fin obtener ingresos o cubrir gastos públicos, porque el impuesto es para el Estado Moderno un mecanismo para alcanzar ciertos objetivos, para orientar la vida económica y social en el sentido que se lo ha propuesto.

En síntesis, el impuesto es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de gobernar a todos aquellos que se encuentren en las situaciones tipificadas por la ley como hechos imponibles, y que no tiene contrapartida alguna.

Así mismo. Moya Millán (1996) conceptualiza al impuesto como *"el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado"*, (p. 11)

Fariña (1992) define al impuesto como *“una prestación monetaria directa, de carácter definitivo y sin contraprestación, recabada por el Estado de los*

*particulares, contrapulsivamente y de acuerdo a las reglas fijas, para financiar servicios de interés general u obtener finalidades económicas y sociales", (p.65)*

#### **2.4.2 Características de los impuestos**

1. Es un pago forzoso, en virtud de que los establece el Estado mediante el uso de su poder soberano y es de obligatoria aceptación por todos los ciudadanos, más aún si al momento de establecerlo se solicita un consenso general de opinión.
2. Se establece mediante un instrumento legal sancionado por la autoridad competente (parlamento o congreso), adaptado a la realidad económica y social del país.
3. No se prevee una contraprestación inmediata para quien lo paga, ya que de ser así, no se lograrían los fines que se persiguen, los cuales son entre otros el logro de distribuir mejor las riquezas y satisfacer las necesidades colectivas, tratando que, quienes menos posibilidades económicas tengan, aprovechen una serie de servicios colectivos que individualmente le sería imposible obtener.
4. Es un pago definitivo e irreversible, por cuanto no confiere al contribuyente quien lo paga un privilegio exclusivo alguno, ni hay obligación de restituirselo.

#### **2.4.3 Clasificación de los impuestos**

Al respecto Fariñas (1992) y Moya Millán (1996) establecen que los impuestos se clasifican de la siguiente manera:

1. Impuestos generales e impuestos especiales:

a. Los impuestos generales: tienen como finalidad cubrir todos los gastos del Estado sin afectarlo en algún fin en especial.

b. Impuestos especiales: aquellos cuyo producto se destina a un fin determinado, se afecta a un servicio determinado.

## 2. Impuestos personales e impuestos reales:

a. Impuestos personales: son los que se establecen tomando en cuenta fundamentalmente las circunstancias personales del contribuyente, como son su capacidad tributaria total y sus cargas familiares.

b. Impuestos reales aquellos que hacen caso omiso de estas circunstancias y más bien gradúan con base a las características reales. Por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta es un impuesto personal.

## 3. Impuestos directos e indirectos

a. Directos: cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o crédito, tomados como expresión de capacidad contributiva favorecida en su formación por la contraprestación de los servicios públicos.

b. Indirectos: cuando gravan el gasto o consumo o bien la transferencia de riqueza, tomados como índice o presunción de la existencia de la capacidad contributiva, indirectamente relacionada con la prestación de los servicios públicos.

## 4. Impuestos proporcionales e impuestos progresivos:

- a. Proporcionales: son aquellos que no toman en cuenta la capacidad económica del contribuyente o elementos personales del contribuyente tales como: nacionalidad, sexo, domicilio, estado civil.
- b. Progresivos: es aquel en que la relación cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta el valor de ésta. Posee alícuota única.

5. Impuestos ordinarios y extraordinarios:

- a. Impuesto ordinario: es el que se repite en todo los presupuestos
- b. Impuesto extraordinario son aquellos que tienen carácter temporal eventuales.

6. Impuesto internos y externos:

Los impuestos externos gravan el comercio exterior. Los impuestos internos se cobran sobre actos que no tienen que ver con el comercio exterior.

#### **2.4.4 Principio del Impuesto**

Los Principios del Impuesto. Según Adam Smith citado por Fariña (1992) "los principios del impuesto reflejados en su libro "Estudio de la naturaleza y causa de las riquezas de las Naciones" son cuatro justicia, certeza, comodidad y economía.

El principio de Justicia se fundamenta en que todos los ciudadanos de un país deben contribuir, en la medida de sus posibilidades y en proporción directa a su capacidad económica, al sostenimiento del Estado y a la creación y mantenimiento de las instituciones de interés colectivo. Este principio está ligado al principio de igualdad, en el sentido que en esta obligación no debe quedar exento ningún ciudadano, por modesto que sean sus recursos y condición social debido a que su condición está en proporción a todo estos factores.

El principio de certeza se basa en que el tributo que se establezca a cada sujeto debe ser cierto y no arbitrario. Solo aquellos impuestos establecidos en una ley sancionada por la autoridad competente, son los que deben satisfacer los contribuyentes.

El principio de comodidad es aquel mediante el cual el Estado procura que toda contribución debe ser recaudada cuando le sea más cómodo y factible al contribuyente de satisfacerla.

El principio de economía establece que debe existir una relación razonable entre el producto bruto del impuesto y los gastos de administración de ese impuesto.

Posteriormente, Sismondo, Wagner y otros autores inspirados en los principios planteados por Smith propusieron otros, como por ejemplo, el establecido por Wagner en donde se mencionan los principios de justicia o éticos, financieros y económicos. Y a continuación se describen:

1. Principio de Justicia o éticos: se trata de establecer justicia en el impuesto y que los mismos se paguen con base a la equidad y son tres principios: El de generalidad y las exenciones, en el cual se establece que todos los que gocen de rentas bajo la tutela del Estado deben pagar impuestos. Se han establecido como excepción a este principio algunas llamadas exenciones o exoneraciones

del impuesto, que se justifican por la equidad misma; y otras que se justifican tomando en cuenta los principios extra fiscales del impuesto. Otras razones para estas exenciones están en la llamada cortesía internacional. A veces por finalidades sociales o económicas se explican ciertas exenciones; El principio de uniformidad, según el cual se debe establecer impuesto sobre la base de la tarifa progresiva para lo cual no sólo se logra la justicia individual sino la justicia social en el impuesto, se debe tomar en cuenta la carga familiar para establecer desgravámenes, la exención del mínimo de subsistencia y la discriminación de las rentas según su origen; y por último, el principio de legalidad establece que los impuestos deben ser establecidos por ley.

2. Principios económicos: tienen relación con la economía individual del contribuyente, pero también con la economía general del país. Estos principios se refieren en primer término a la fuente imponible, en segundo lugar, a los efectos del impuesto sobre la economía individual y la economía nacional; y por último, a la carga tributaria.

La fuente imponible del impuesto es la parte de la riqueza del contribuyente de la cual éste toma para cancelar el impuesto; es decir, la parte de la riqueza del contribuyente que absorbe el impuesto. El efecto que el impuesto puede producir sobre la renta nacional y sobre la renta individual consiste en el traslado de parte de la riqueza del campo privado al campo público; es por tanto merma de la capacidad de consumo, inversión y ahorro del contribuyente, en la medida en que paga el impuesto. Además, el Estado actúa como un factor importante de la economía nacional, y su actividad es capaz de levantar el ciclo económico.

## **2.5 Impuesto al Valor Agregado**

### **2.5.1 Definición de Impuesto al Valor Agregado (I.V.A)**

I.V.A, siglas de Impuesto sobre el Valor Añadido o Agregado, puede definirse como una carga fiscal sobre el consumo que afecta a toda transacción durante el proceso de producción, distribución y venta final al consumidor. Por ejemplo, un fabricante paga el I.V.A de los materiales que compra para producir; al transformar estos materiales en bienes, dichos bienes adquieren más valor, el mayorista paga el I.V.A sobre el precio de compra de los bienes que impone el productor; el minorista paga el I.V.A sobre el precio de compra que le impone el mayorista; y el consumidor paga el I.V.A sobre el precio de venta del minorista; en cada etapa de comercialización el bien adquiere mayor valor y es sólo sobre este valor agregado que el sujeto de cada etapa pagará el impuesto. En última instancia, el impuesto recae por completo sobre el consumidor porque todos los demás intermediarios lo único que han hecho es cobrar el impuesto por un lado y pagar por el otro la diferencia. La idea que caracteriza este impuesto es que en cada etapa del proceso productivo se añade un valor al bien, por lo que se impone un impuesto sobre este valor añadido.

Lo anteriormente descrito sirve para decir, que el I.V.A es uno de los principales impuestos indirectos en muchos países, sobre todo en los que integran la Unión Europea (UE) y en algunos países latinoamericanos como Argentina o México. Puede consistir en una cuantía fija o en una tasa porcentual variable. En la UE el porcentaje varía entre el 15 y el 25%, en Venezuela varía entre 8 y 16,5%, dependen de cada país.

## 2.5.2 Formas de Imposición del I.V.A

Villegas, H (1999) afirma que *“el I.V.A es una derivación, o una nueva modalidad, de los impuestos a las ventas. Será entonces una ayuda para la mejor comprensión del I.V.A, una ligera recorrida por las distintas formas de regulación del impuesto a las ventas”*.

El mismo autor indica que recurriendo a la legislación comparada, puede observarse distintas modalidades de imposición a las ventas, de las cuales examinaremos las más importantes.

1. Impuestos a las ventas de etapas múltiples: este impuesto con efecto acumulativo lo denominan impuesto “en cascada”, y grava todas las etapas por las cuales atraviesa un bien o servicio desde su producción o fabricación hasta su libramiento al consumo. Así tendríamos que el paso de la mercancía del fabricante al mayorista estaría sujeto a impuesto; igualmente la transferencia del mayorista al minorista, y del minorista al consumidor. Si establecemos un impuesto sobre el precio total de cada transmisión, al acumularse esas tasas, el gravamen efectivo que va a recaer sobre el consumidor será sumamente pesado, porque cada uno de los sujetos pasivos mencionado ira trasladando el impuesto. Se ha dicho que debe rechazarse esta modalidad en forma categórica, y mientras más pronto se sustituya en los países que actualmente la usen mejor será para sus sistemas tributarios.
2. Impuesto al Valor Agregado: si al mismo impuesto que grava todas las etapas se le elimina el efecto acumulativo o en “cascada” nos hallamos ante el denominado “Impuesto al Valor Agregado”. Según esta modalidad, paga cada una de las etapas de circulación económica del bien, pero solo con relación al valor que se ha incorporado al producto. Los empresarios o comerciantes

situados en niveles distintos son únicamente gravados en proporción al aumento del valor que ellos producen. Sabido es que en esta etapa el sujeto pasivo agrega determinado valor, y ese valor es el que es objeto del impuesto. El impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien y, en conjunto, el valor total del bien sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones.

3. Impuestos a las ventas de etapas únicas: este sistema consiste en gravar el producto o servicio en una sola de las etapas del proceso de producción o comercialización. En la legislación comparada son varios los sistemas de imposición de etapa única que se conocen, variando según las etapas de la producción o comercialización elegida.

Primero. En la etapa minorista. Según este sistema, se grava la última etapa de la circulación económica del bien, paga el impuesto el comerciante que entrega la mercadería al consumo, ósea el minorista que vende al público en detalle o al menor liberándose del pago las etapas anteriores.

Segundo. En la etapa manufacturera. Según esta modalidad. Quien debe pagar este impuesto es el productor o fabricante, es decir, aquel que lanza el producto al mercado, mientras que las sucesivas etapas de circulación quedan exentas del gravamen.

Tercero. En la etapa mayorista. Otra forma de impuesto de esta etapa única es la que consiste en gravar la etapa de venta al por mayor, es decir, la venta que hace el mayorista al minorista. Tales modalidades asumen el carácter de peculiaridades, que varían según la forma como está estructurado el impuesto en los diversos países.

### 2.5.3 Estructura del impuesto

**Alícuota:** se llama así al porcentaje de impuesto que debe pagarse y que se calcula sobre la base imponible determinada a partir de la Ley.

**Base imponible:** es la magnitud referencial imprescindible para concretar cuantitativamente el monto sobre el cual se va a aplicar la alícuota.

**Crédito fiscal:** es el resultado de multiplicar la base imponible por la alícuota del impuesto en cada compra realizada o servicios recibidos.

**Débito fiscal:** es el resultado de multiplicar la base imponible por la alícuota del impuesto en cada venta realizada o servicio que ofrece.

**Hecho imponible:** es de tipo múltiple, dado que la ley menciona diversas operaciones individuales, cada una de las cuales constituye un hecho generador del impuesto. Constituyen hechos imponibles del impuesto al valor agregado, Según el Art. 5 de la ley del I.V.A. 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 realizados por los contribuyentes de este impuesto.
2. La importación definitiva de bienes muebles.
3. La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley. También constituye hecho imponible, el consumo de los

servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo 4 de esta Ley.

4. La venta de exportación de bienes muebles corporales.

5. La exportación de servicios.

**Cuota tributaria:** es la diferencia entre los débitos fiscales originados por las operaciones realizadas o hechos imponible dentro de un periodo de imposición menos los créditos fiscales no deducidos acumulados hasta ese periodo de imposición inclusive.

## **2.6 Retenciones**

### **2.6.1 Definición las Retenciones**

Es una obligación impuesta por la ley a los sujetos pasivos, de retener en el momento del pago o abono en cuenta, cierta fracción del pago o abono y proceder a enterar a la Tesorería Nacional. Así pues se está hablando de la obligación de retener y enterar, siendo evidente que se trata de dos obligaciones para el sujeto pasivo, una de hacer la retención y otra de dar, es decir, de entregar la suma de dinero retenida a la tesorería Nacional.

La retención en la fuente se considera como un pago anticipado del impuesto, en virtud de que el sujeto retenido, aún no ha determinado si al final del período de imposición tendrá la obligación de pagar el respectivo impuesto y está obligado a permitirle al agente de retención que extraiga una porción de la cantidad que deba

pagarle, para posteriormente ser enterada al fisco, por lo cual este último queda liberado de la obligación impositiva. A su vez, el pagador asume el carácter de responsable del pago por el monto retenido. Fraga (2002).

El mismo autor establece tres consideraciones: (a) la retención del impuesto es una garantía del cumplimiento de la obligación tributaria que se causará por concepto del impuesto al finalizar el período de imposición. (b) es un anticipo de impuesto definitivo, ya que los pagos que deba hacerse a título de retención, se consideran como anticipos a cuenta del impuesto que resulte de la declaración. (c) consiste en un sistema de recaudación, ya que garantiza liquidez para el Fisco receptor.

Es aquella cantidad de dinero que el agente de retención “debe retener” en el momento del pago o abono en cuenta por la compra de determinados bienes muebles y servicios. Estos “anticipos de impuestos” se rebajarán del I.V.A a pagar en las declaraciones mensuales.

Según Artículo 9, Parágrafo Único de la Providencia del SENIAT N° 1455 del 29/11/2002; Los abonos en cuenta son los montos acreditados en la contabilidad del comprador de bienes muebles y servicios gravados mediante asientos nominativos a favor del proveedor.

De acuerdo al Artículo 96 Reglamento de Impuesto Sobre la Renta. Los abonos en cuenta estarán constituidos por todos aquellos montos acreditados a la contabilidad mediante asientos nominativos a favor de los acreedores. Tales hechos deberán notificarse a los beneficiarios mediante notas de crédito suscritas por los deudores, dentro de los cinco días hábiles siguientes de su registro.

### **2.6.2 Agentes de Retención**

Tal y como lo afirma Rodríguez A (1981). Los Agentes de Retención son aquellos, sujetos obligados a retener, vienen a ser responsables, pues, ellos no realizan el hecho imponible, pero son aquellas personas designadas por la ley o por la administración tributaria previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervendrán en actos u operaciones en las cuales deban efectuar la retención del tributo correspondiente. Una vez efectuada esta, el agente de retención se convierte en el único responsable ante la administración tributaria del tributo retenido.

Por lo tanto, los agentes de retención tienen la obligación de descontar el impuesto una vez que realizan un pago gravable, así como la obligación de enterar al Fisco el impuesto retenido bien sea en un banco a la orden de la Tesorería Nacional o en las oficinas establecidas por la administración tributaria para los contribuyentes especiales en el plazo establecido, esta es una forma muy cómoda que ha creado el fisco para recibir ingresos sin la necesidad de recurrir en gastos por parte del Estado, sería justo que el agente de retención al momento de enterar lo retenido pudiera descontar una porcentaje de lo enterado. Ya que los agentes son responsables por alguna falta u omisión que incurra al incumplimiento de los deberes establecidos, que puede ser castigado con una multa o hasta penado con cárcel.

Un agente de retención es, por definición, un sujeto pasivo de la relación jurídico – tributaria, a quien se considera responsable del pago de un tributo que corresponde a un contribuyente, en quien se ha configurado un hecho imponible determinado, la ley permite a la Administración Tributaria usar el mecanismo de la designación de Agentes de Retención, como sujetos pasivos responsables del pago del tributo de un

tercero (contribuyente), para facilitar o controlar su función recaudadora de impuestos. (Asociación Venezolana de Derecho Tributario [AVDT], 2.004)

En este orden de ideas, son agentes de retención del I.V.A los contribuyentes ordinarios del sector privado a quienes el SENIAT los haya calificado como especiales, de acuerdo a esta calificación quiere decir que los contribuyentes ordinarios no especiales no actuarán como agentes de retención del I.V.A, por lo que no retendrán ningún impuesto, por el contrario ellos serán sujetos a retención por parte de los compradores calificados contribuyentes especiales. Puede que exista un contribuyente especial que no sea contribuyente del I.V.A, en este caso existe la obligación de efectuar las retenciones y llevar el libro diario de compras.

En materia de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado, partiendo de la potestad que la Ley de Impuesto al Valor Agregado le otorga a la Administración Tributaria, fueron emitidas las Providencias Administrativas SNAT/2002/1454 y SNAT/2002/1455, que actualmente están identificadas como: SNAT/2005/0056-A y SNAT/2005/0056. En el caso de la Providencia N° 0056-A, se designan como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, los entes públicos nacionales, estatales y municipales por las adquisiciones de bienes o las recepciones de servicios de contribuyentes ordinarios, y en la Providencia N° 056 a los contribuyentes especiales que realicen igualmente compras o recepciones de servicios de contribuyentes ordinarios, incluyendo igualmente como agentes de retención a los adquirientes de metales y piedras preciosas.

### **2.6.3 Operaciones sujetas y no sujetas a la retención del I.V.A**

Según el Artículo 1º, segundo aparte de la Providencia N° 1455 se consideran operaciones sujetas a la retención del I.V.A todas las compras de muebles y servicios efectuadas por los contribuyentes especiales a los proveedores contribuyentes ordinarios del I.V.A especiales y no especiales mayoristas o minoristas.

No se practicara la retención del I.V.A cuando las operaciones no se encuentren sujetas al pago del I.V.A, cuando estén exentas o exoneradas del impuesto. Asimismo a las importaciones de bienes sujetas a la percepción del I.V.A, en este caso el proveedor deberá acreditar ante el agente de retención copia de la liquidación correspondiente expedida por la aduana para justificar la no-retención. De la misma forma a las compras de bienes muebles compradas con cargo a la caja chica del agente de retención, siempre que el monto de la compra no sea mayor de 10 UT. Sí pasa de este monto el comprador que sea agente de retención deberá retener el I.V.A correspondiente.

Igualmente las compras de bienes muebles y servicios (pagos) efectuados con tarjetas de débito o crédito cuyo titular sea agente de retención.

#### **2.6.4 Procedimiento para retener el I.V.A**

1. Cálculo del impuesto a retener (monto a retener). Cabe destacar que, el monto a retener será el que resulte de multiplicar el precio facturado por la alícuota del I.V.A y por el setenta y cinco por ciento de dicha alícuota impositiva, la retención parcial del 75% del I.V.A causado se hará siempre que el monto del impuesto esté discriminado en la factura o documento equivalente, además que cumpla con los requisitos y formalidades establecidas en las normas tributarias (Resolución 320 y Artículo 57 de la ley del I.V.A) de lo contrario la retención aplicable será el cien por ciento (100%) del impuesto causado.

Por lo que se aplicará la siguiente formula:  $\text{Monto a retener} = (\text{Precio facturado}) \times (\text{Alícuota del I.V.A}) \times (\text{Porcentaje de Retención})$ .

2. Verificación por parte del agente de retención del número del RIF del proveedor. Sobre este particular, para poder aplicar el 75% o 100% de retención del I.V.A, el agente de retención deberá consultar la página Web del SENIAT [www.seniat.gob.ve](http://www.seniat.gob.ve) para verificar que el proveedor está inscrito en el RIF, que su número es correcto y que corresponde con el nombre o razón social del proveedor indicado en la factura.
  
3. Descuento del impuesto retenido de la cuota tributaria del proveedor.
  - a. Posesión del comprobante de Retención del I.V.A emitido por el agente de retención. Sobre este particular, si el proveedor tiene en su poder el comprobante de retención del I.V.A, el proveedor lo descontará de la cuota tributaria del mes sujeto a la declaración del I.V.A en la forma siguiente:  
  
Débitos fiscales del mes xxx  
Menos: Créditos fiscales del mes (xxx)  
Cuota tributaria del mes xxx  
Menos: Impuestos retenidos del mes (xxx)  
I.V.A a pagar xxx
  
  - b. Si el proveedor no tiene el comprobante de retención no podrá descontarlo de la cuota tributaria del mes.
  
4. Entrega al proveedor del comprobante de retención después de haber presentado la declaración del mes en el cual se produjo la retención. Al respecto, el impuesto retenido será descontado de la cuota tributaria para el mes siguiente en el cual se recibió el mismo. En todo caso, el impuesto retenido será descontado de la cuota tributaria de los meses siguientes.

## **2.6.5 Otros aspectos relativos a las retenciones de I.V.A**

**2.6.5.1 Excedente de impuesto retenido sobre la cuota tributaria.** El descuento del I.V.A retenido no debe ser mayor al impuesto a pagar. Si lo fuese, solo se descontará la concurrencia del impuesto a pagar y el excedente no descontado será traspasado hasta los próximos 3 meses siguientes, hasta su total recuperación. Si transcurrido los tres meses aún existe algún excedente sin descontar, el contribuyente puede optar por solicitar la recuperación de dicho monto al SENIAT.

### **2.6.5.2 Ajustes de precios: aumento o disminución del monto gravable**

1. Aumento del monto pagado. El proveedor emitirá una nota de débito para cobrar los incrementos de precios más el I.V.A causado al cual se le practicará la retención correspondiente.
2. Disminución del monto pagado. El proveedor emitirá una nota de crédito para reconocer la disminución del monto facturado corrigiendo el impuesto causado el cual será ajustado así:

Si el agente de retención no lo ha pagado, le devolverá al proveedor el importe retenido en exceso.

Si el agente de retención pagó el exceso retenido, el proveedor podrá solicitar al SENIAT el reintegro del mismo según lo previsto por el artículo 194 del COT.

### ***2.6.5.3 Retenciones practicadas indebidamente***

1. No se ha enterado todavía. Simplemente el agente de retención efectúa la devolución del impuesto retenido indebidamente solicitándole una nota de crédito para efectuar la debida devolución. El proveedor tiene derecho a esta devolución desde el punto de vista legal.
2. Se pagó al Fisco Nacional. El proveedor tiene derecho a solicitar al SENIAT el reintegro del impuesto retenido en forma indebida según lo previsto por el artículo 194 del COT.

### ***2.6.5.4 Oportunidad para retener y enterar el impuesto retenido***

1. Oportunidad de retener el impuesto. La obligación de retener se hará cuando se realice el pago o abono en cuenta de la factura del proveedor. No existe otra fecha para retener que no sea la del momento del pago o abono en cuenta.
2. Obligación de pagar el impuesto retenido. Se pagará por cuenta de terceros y sin deducciones conforme a los siguientes criterios: (a) Retenciones practicadas durante la primera quincena del mes (entre el 1° y 15° de cada mes), se pagara dentro de los 5 días hábiles siguientes después del 15 de cada mes, conforme al calendario especial de pago, (b) Retenciones practicadas durante la segunda quincena del mes (entre el 16 y 30 o 31 de cada mes) se pagara dentro de los 5 días hábiles siguientes después del último de cada mes, conforme al calendario especial de pago.

Por otra parte, la retención dentro de un sistema tributario es un requisito previo que se les exige a los contribuyentes para la deducción exacta de una suma aplicable a gastos y/o costos pagados o abonados en cuenta.

#### ***2.6.5.5 Efectos Temporales de las Retenciones de I.V.A no descontadas ni reintegradas, en la capacidad económica de los contribuyentes***

Las retenciones de Impuesto al Valor Agregado no descontadas pueden causar un perjuicio en valor monetario, por el efecto temporal de la recuperación, en caso de resultar favorable las solicitudes de reintegro, las cuales en general exceden significativamente a los plazos contemplados en la norma que por si mismos ya son extensos.

Plaza Vega (1998) afirma que las legislaciones de los distintos países, como en el caso de Colombia, habilitan en su mayoría a los responsables afectados con la retención a pedir la compensación o devolución de los saldos a favor originados por el alto nivel de las tarifas. Pero también refiere que ninguno de los dos mecanismos logra evitar al responsable la incidencia financiera de la retención.

La norma establece un periodo de 30 días hábiles para decidir sobre los excedentes originarios en la norma vigente y de 90 días hábiles para los casos de excedentes originados bajo la providencia (1455) derogada, luego de aceptados todos los recaudos solicitados y pasados los tres periodos (meses) para comprobar que no hubo posibilidad de compensación con la cuota tributaria de la obligación principal.

El menor tiempo en un proceso de recuperación, que sea perfecto según lo establecido en la norma, podría determinarse aproximadamente sumando los días desde el momento en que se practicó la retención hasta su fecha de presentación en la declaración del contribuyente como excedente, mas tres periodos (90 días) para

comprobar la imposibilidad de compensar en la cuota tributaria, a los que tendrían que sumarle 15 días continuos para demostrarlo mediante la presentación de la declaración del tercer periodo antes referido; el plazo hasta aquí sumarlo no formaría parte del cómputo en caso de exigírsele a la administración de un mecanismo indemnizatorio como los intereses moratorios, luego del plazo antes descrito, el contribuyente tiene derecho a realizar la solicitud, según lo previsto en la norma, con lo cual se le adiciona 30 días hábiles (45 días continuo en promedio) que tiene la administración para decidir, los cuales cuentan a partir de que son verificados y aceptados todos los requisitos formales por parte de la administración tributaria y que pueden generar días adicionales, todo ello se traduce en ciento ochenta (180) días o más de 6 meses aproximadamente.

Vale mencionar, que el Código Orgánico Tributario establece en su artículo 67 que en caso de deudas del fisco resultante del pago de lo indebido o de recuperación de tributos, causara de pleno derecho intereses a partir de los sesenta (60) días de la reclamación del contribuyente, hasta la devolución definitiva de lo pagado. En este caso particular, si el contribuyente realiza su solicitud o reclamación, una vez cumplidos los lapsos y condiciones establecidos en la norma, y la administración tributaria decide y paga a los treinta (30) días siguientes, pareciera q no se generan intereses por cuanto el lapso seria menos a los sesenta (60) días establecidos por el COT para la causación de los mismos: bajo esta interpretación los intereses se causarían una vez vencido el lapso para decidir de 30 días y superados en 30 adicionales, pero solo contabilizando los días siguientes a los treinta adicionales en los que la administración tarde para decidir y pagar.

Sin embargo, bajo otra perspectiva hay que evaluar la causación de intereses a la lista de sentencias dictadas sobre materia, como por ejemplo el criterio adoptado en la sentencia dictada en fecha 10 de agosto de 1993. Número 421, caso: Manufacturera

de Aparatos Domésticos, S.A (MADOSA) y la decisión de; 13 de julio de 2007 de la sala constitucional del tribunal supremo de justicia, en el caso telcel, C.A.

En el caso de vencidos los lapsos antes indicados (30 o 90 días según el caso), sin respuesta por parte de la administración tributaria, la norma establece que se entenderá que el órgano tributario ha resuelto negativamente, o lo que se conoce como silencio administrativo negativo en concordación con el artículo 4 de la ley orgánica de procedimientos administrativos (LOPA) según la cual(...) *“en los casos en que un órgano de la administración tributaria publica no resolviera un asunto o recursos dentro de los correspondientes lapsos, se considerara que ha resuelto negativamente y el interesado podrá intentar el recurso inmediato siguiente, salvo la disposición expresa en contrario. Esta disposición no releva a los órganos administrativos, ni a sus personeros, de las responsabilidades que le sean imputables por la omisión o demora”*.

Los procedimientos de tributos y de repetición de pago o restitución de lo pagado indebidamente por tributos, previstos en el COT, establecen en sus artículos 197, 199 y 207, que en las resultas negativas, como las derivadas del silencio administrativo, el contribuyente o responsable tendrá el derecho de intentar como recurso inmediato siguiente, el recurso contencioso tributario previsto en el artículo 259 y siguientes del COT; o bien a su criterio, esperar la decisión de la administración, lo cual podría representar una incertidumbre totalmente distanciada de los derechos de seguridad jurídica que debe poseer el administrado.

Por otra parte, en cuanto a los efectos temporales atendiendo a lo dispuesto en el artículo 94 del reglamento de la ley del ISLR (2003), la cuenta correspondiente a las retenciones de I.V.A no descontadas corresponde a un activo monetario que está representado por un valor nominal, no susceptible de protegerse de la inflación y que al momento de su disposición o recuperación, por los distintos mecanismos previstos

en la normativa legal, se hará por el mismo valor histórico con que fue registrado. En este sentido, la tendencia de este activo por un tiempo considerable sin que sea recuperado, afectará la posición monetaria neta del contribuyente generando pérdida en inflación.

## **2.7 Contribuyentes**

### **2.7.1 Definición de Contribuyentes**

En este orden de ideas, son contribuyentes los sujetos pasivos (personas naturales, personas jurídicas, y demás entes que constituyan una unidad económica) respecto de los cuales se verifica el hecho imponible, los cuales están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales establecidos en el código orgánico tributario.

### **2.7.2 Contribuyentes Ordinarios**

Según el Art. 5 de la ley del I.V.A:

*“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 esta Ley”*

### **2.7.3 Contribuyentes Especiales**

En efecto, de conformidad con lo establecido en el Reglamento Sobre el Cumplimiento de Deberes Formales y Pagos de Tributos para Determinados Sujetos Pasivos con Similares Características, contenido en el Decreto N° 863, de fecha 27 de Septiembre de 1995, publicado en Gaceta oficial N° 35.816 de fecha 13 de Octubre de 1995, la calificación de Contribuyente Especial es otorgada a determinados deudores tributarios, de acuerdo a criterios manejados por el SENIAT. Esta condición es notificada personalmente y a partir de la fecha que en el acto de notificación se indique, el contribuyente queda sujeto a las normas sobre el cumplimiento de deberes formales y pago de tributos previstos en el referido reglamento y demás leyes aplicables.

### **2.7.4 Sistema de Contribuyentes Especiales**

Arocha, M. (1996), señala que:

Luego de la creación el SENIAT, se estableció un sistema de contribuyentes especiales, esto con la finalidad de atender y controlar a los contribuyentes de mayor significación fiscal. Esta estrategia fue tomada de algunos países de América Latina donde había dado buenos resultados, debido a la estructura socio-económica de los mismos la cual esta caracterizada por una alta concentración de riquezas. Como ejemplo de esta estrategia tenemos Colombia y Argentina que son los pioneros, posteriormente Uruguay y Perú, más tarde la aplicó Ecuador. (El Sistema Tributario Venezolano XXI Jornadas “José M. Domínguez” Pág. 40)”.

La misma autora Arocha, M. explica que dentro del sistema de contribuyentes especiales, se establecen los siguientes objetivos a lograr: “Controlar eficientemente un porcentaje alto de recaudación total, aportada por un reducido número de

contribuyentes. Servir de experiencia piloto para el ajuste de la organización, la selección y el entrenamiento del personal, la implantación de nuevos procedimientos y sistemas computacionales y para la educación de contribuyente”.

Adoptar al nivel normativo del SENIAT, información relevante para la planificación y para la elaboración del estudio tributario. Obtener información de todos aquellos contribuyentes que sin ser especiales, actúan como clientes o proveedores de estos, para así ampliar el ámbito de control de la administración”. (pág 41)

Sobre este particular, el instrumento fundamental a través del cual se desarrolla el tratamiento aplicable a los contribuyentes especiales es el Reglamento Sobre el Cumplimiento de Deberes Formales y Pagos de Tributos para Determinados Sujetos Pasivos con Similares Características, contenido en el Decreto N° 863, el cual establece que: *“La calificación de contribuyentes especiales deberá ser efectuada por el SENIAT, mediante providencia administrativa”*.

Las declaraciones y pago de los contribuyentes especiales deberán ser efectuadas en las fechas y formas que establezca el SENIAT mediante providencia.

Los sujetos pasivos calificados como especiales deberán presentar sus declaraciones y efectuar sus pagos correspondientes únicamente en la dependencia de la administración tributaria de la jurisdicción de su domicilio fiscal a la cual haya sido atribuida su competencia.

Los contribuyentes especiales que posean más de un establecimiento deben cumplir sus obligaciones en la dependencia de la administración tributaria ubicada en la jurisdicción donde tenga su domicilio la oficina principal.

La condición de contribuyente especial debe ser informada a los contribuyentes mediante notificación que debe indicar la fecha a partir de la cual estos contribuyentes quedan sujetos a este régimen, la dirección de la oficina o dependencia ante la cual le corresponde cumplir con sus obligaciones tributarias y las formas o modalidades establecidas para tal fin.”

Por otra parte, la fecha en que los contribuyentes especiales deberán cumplir con su obligación de declarar y pagar los diferentes impuestos, de acuerdo al último dígito del número del RIF, están establecidas en calendarios especiales por tipo de obligación, por ejemplo: Con fecha 13 de diciembre del 2002 fue publicada en Gaceta Oficial N° 37.591 la Providencia Administrativa N° SNAT/2002/1.491, que corresponde a la Gerencia de contribuyentes especiales de la región centro-occidental, para el año 2003 seis calendarios, uno para el pago mensual del I.V.A y del Impuesto a los Activos Empresariales (IAE), otros para las Retenciones del I.V.A para las practicadas del 01 al 15 y para las practicadas entre el 16 y el último día de cada mes; Además para el pago de retención de ISLR, así como para la autoliquidación anual del ISLR y del IAE, por último para las declaraciones estimadas de ISLR.

## **2.8 Aspectos básicos del sistema de retención de I.V.A en países de América Latina como Argentina, Ecuador, Perú y Venezuela, en relación al porcentaje, determinación, compensación y recuperación del anticipo como elementos integrantes del indicio de Capacidad Económica del I.V.A**

Villegas, H (1980) señala, el principal problema que enfrentan los contribuyentes de los distintos países que aplican este sistema de retención de I.V.A, es el porcentaje elevado de retención con respecto a la cuota tributaria que realmente les toca pagar, así como los procedimientos no expeditos de recuperación o reintegro de las retenciones no descontadas efectivamente, quedando a su vez de parte de cada

administrados tributario interno la creación de disimiles normativas de procesos de devolución o reintegro, que en muchos de los casos resultan en procedimientos no eficientes que generan graves problemas económicos al contribuyente.

Como resultado de la revisión de la normativa de distintos países latinoamericanos, a continuación se presenta un cuadro resumen de los principales aspectos a considerar en el análisis del sistema de retenciones de I.V.A, a efectos de generar las bases suficientes para un proceso de armonización en las normas sobre esta materia, coadyuvando a solventar los problemas económicos que enfrentan los sujetos pasivos o contribuyentes, tanto nacionales como multinacionales.

**Aspectos básicos de los sistemas de retención de IVA en países de América Latina en comparación con Venezuela**

En relación al porcentaje, determinación, compensación, y recuperación del anticipo, como elementos integrantes del índice de Capacidad Económica del IVA

**CUADRO I**

	<b>Argentina</b>	<b>Colombia</b>	<b>Ecuador</b>	<b>Peru</b>	<b>Venezuela</b>
<b>Alícuota general del IVA</b>	21%	16%	12%	17%	12%
<b>Porcentaje de Retención:</b>					
<b>Aplicable a bienes</b>	50%	50%	30%	6% (*)	75%
<b>Aplicable a servicios</b>	80%	50%	70%	6% (*)	75%
<b>Otros, situaciones especiales</b>	100%	100%	100%	(*) Sobre la aplicación	100%
<b>A los agentes de retención y/o Contribuyentes Especiales o Sujetos Similares tales como: Grandes o Buenos Contribuyentes, se les aplica retención?</b>	NO	NO	NO	NO	SI
<b>Período de Declaración y Descuento de la Retención, como Anticipo de la Cuota Tributaria de IVA</b>	Mensual	Bimestral	Mensual	Mensual	Mensual
<b>Compensación directa de las retenciones del IVA con otros tributos, de pleno derecho</b>	Sobre saldo de libre disponibilidad, Compensación o Cesión	No permitido, pero puede ser admitida según Resolución en proceso de solicitud de devolución procedente	No aplica	No permitido, pero puede ser de Oficio mediante proceso de solicitud de recuperación procedente	No permitido, pero puede ser de Oficio mediante proceso de solicitud de recuperación procedente
<b>Proceso de recuperación o reintegro de excedentes no descontados</b>	Se solicita vía internet	Proceso de solicitud, 30 días hábiles; compensación o devolución, títulos de impuestos que son negociables (TIDIS)	Se prevé la devolución de las retenciones en la fuente, mediante solicitud y documentos de sustento	Puede solicitarse la devolución del saldo que no se pueda descontar en tres (3) períodos	Solicitud del saldo que no se pueda descontar en tres (3) períodos y se aprueba, compensación con otros tributos nacionales o la cesión con terceros

Fuente: Machado (2009)

Según la información precedente los porcentajes de retención aplicados por los países bajo análisis oscilan entre un 30% y 80% de las alícuotas respectivas, ponderándose mayormente hacia los porcentajes más elevados entre un 70% y 75%, lo cual resulta exceso desde un punto de vista económico dado que puede afectar la economía particular y capacidad de los contribuyentes.

Países como Argentina y Ecuador, aunque con porcentajes elevados, poseen un aspecto razonable que es aplicar dos tipos porcentuales según se refiera la operación a bienes o servicios; evidentemente, aplican el porcentaje menor a los casos de ventas de bienes, siendo que en general los servicios generan mayor valor agregado y por ende posibilidad de descuento de dichas retenciones de la cuota tributaria principal.

En el caso de Perú el porcentaje de retención aplica sobre el importe de la operación, no sobre el impuesto causado por tanto representa casi un 35% de la alícuota general: cuando la alícuota general estaba en 12% representaba el 50% de la alícuota. Este sistema en particular tiene sus ventajas y desventajas o efectos que podrían ser contraproducentes; en el sentido que si la alícuota general del I.V.A sube, el porcentaje de retención es menos representativo con respecto a dicha alícuota, mientras que si el porcentaje general del I.V.A baja la retención puede representar un monto más alto en comparación al mismo; con esto no hay una relación directa entre alícuota y el porcentaje de retención.

En cuanto a los mecanismos de recuperación de retenciones no descontadas, se observa que no existe uniformidad entre países, siendo que ha sido tradición manejarnos bajo los mismos esquemas tributarios y tener en común un acuerdo que pudiese armonizar tal aspecto. Sin embargo, en el caso Argentino un poco más avanzados en el tema, se permite la compensación o cesión de pleno derecho y las solicitudes sobre los saldos no descontados se hace vía internet.

Por otra parte, se evidencian ciertas características que pueden resultar perjudiciales a los efectos de las garantías y capacidad económica de los contribuyentes; tal es el caso de las normativas de Perú y Venezuela quienes establecen la devolución después de tres (3) meses; otros que no prevén la figura de la devolución o la compensación con otros tributos nacionales, como Ecuador; Países que condicionan la compensación a la aprobación del ente administrador o compensación de oficio, caso venezolano, siendo que ha sido reiterada y agotante la doctrina y la jurisprudencia que establecen que la compensación de los créditos líquidos y exigibles opera de pleno derecho.

Así mismo, se observa el caso Argentino, que como aspecto positivo prevé que en forma automática opera la compensación con otros tributos nacionales, la cesión a los contribuyentes o la devolución por parte de la Administración Tributaria.

Otro aspecto que merece la atención del análisis de la información que se presenta en el cuadro precedente, es que podemos notar que Venezuela es el único país donde los contribuyentes especiales le retienen a otros contribuyentes especiales; a diferencia de Venezuela, en países latinoamericanos o similares, tales como Argentina, Colombia, Ecuador y Perú, no se realiza la retención por operadores entre contribuyentes especiales o similares como grandes y buenos contribuyentes, ni entre agentes de retención, lo cual es absolutamente razonable en un sistema que tenga como objetivo principal evitar la evasión del impuesto.

Entre las razones expuestas o divulgadas por la Administración Tributaria Venezolana para la creación del sistema de retención de I.V.A se encuentra la eliminación de la evasión fiscal, lo cual se logra en parte con el establecimiento de una retención del 100% en los casos de contribuyentes no inscritos en el Registro de Información Fiscal (RIF), de facturas que no cumplan con los requisitos y formalidades y cuando el monto del impuesto no este discriminado en la factura o

documento equivalente; por otra parte, este objetivo podría lograrse mediante la revisión cruzada de la información transmitida electrónicamente a la Administración Tributaria por parte de los responsables obligados a realizar las retenciones.

## 2.9 Descripción de la Planilla del I.V.A Forma 30 y Forma 99030

### 2.9.1 Débitos Fiscales

Los débitos fiscales están constituidos por la suma del impuesto causado en todas las ventas o servicios prestados por el contribuyente en el mes, de acuerdo con las alícuotas tributarias que correspondan a los mismos.

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
**SENIAT**  
 SERVIDO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA  
 Adscrito al Ministerio de Finanzas

**FORMA IVA 00030**  
 DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO  
 AL VALOR AGREGADO

**F - 2006 N° 0000000**  
 PERÍODO DE IMPOSICIÓN: M M - A A A A

CONTABILIDAD SEPARADA:  SI  NO  SI ESTA ES UNA DECLARACIÓN SUSTITUTIVA, INDIQUE LA FECHA Y EL N° DE LA DECLARACIÓN ANTERIOR:  
 FECHA: D D - M M - A A A A <sup>02</sup>DECLARACIÓN N°

**I.- DATOS DEL CONTRIBUYENTE**  
<sup>03</sup> RAZÓN SOCIAL (INDIQUE SIGLAS SI LAS TIENE) <sup>01</sup> N° RIF (REGISTRO DE INFORMACION FISCAL)

**II.- DATOS DEL APODERADO O REPRESENTANTE LEGAL**  
 APELLIDOS Y NOMBRES N° RIF (REGISTRO DE INFORMACION FISCAL)

DÉBITOS FISCALES	BASE IMPONIBLE (Sin decimales)	DÉBITO FISCAL (Sin decimales)
1 Ventas internas no gravadas	40	00
2 Ventas de Exportación	41	09
3 Ventas internas gravadas sólo por alícuota general	42	08
4 Ventas internas gravadas por alícuota general más adicional	442	08
5 Ventas internas gravadas por alícuota reducida	443	07
6 Total ventas y débitos fiscales para efectos de determinación	46	04
7 Ajustes a los débitos fiscales de periodos anteriores..... Si la operación (ítem 47 +/- ítem 48) es mayor o igual a 0, indique el monto del ajuste. Si la operación (ítem 47 - ítem 48) es menor que 0, repita con signo negativo hasta la concurrencia del ítem 47 y la diferencia ajústala en periodos futuros	47	48
8 Certificados de Débitos Fiscales Exonerados (Recibidos de entes exonerados), registrados en el Periodo		80

Fuente: SENIAT

En el Anexo I, se detalla el significado de cada ítem.

## 2.9.2 Créditos Fiscales

Los créditos fiscales constituyen el total del I.V.A soportado por el contribuyente en la adquisición o compra de bienes y servicios necesarios para la realización de sus actividades comerciales o productivas.

CREDITOS FISCALES		BASE IMPONIBLE (Sin decimales)					CREDITO FISCAL (Sin decimales)				
10	Compras no gravadas y/o sin derecho a crédito fiscal	30				00					
11	Importación gravada por alícuota general	31				00	32				00
12	Importaciones gravadas por alícuota general más alícuota adicional	312				00	322				00
13	Importaciones gravadas por alícuota reducida	313				00	323				00
14	Compras internas gravadas por alícuota general	33				00	34				00
15	Compras internas gravadas por alícuota general más alícuota adicional	332				00	342				00
16	Compras internas gravadas por alícuota reducida	333				00	343				00
17	Total compras y créditos fiscales del periodo	35				00	36				00
18	Créditos fiscales Totalmente deducibles						70				00
19	Créditos fiscales producto de la aplicación del Porcentaje de la Promota (ítem 36 - ítem 70 x % promota)						37				00
20	Total créditos fiscales deducibles... Realice la operación (ítem 70 + ítem 37)						71				00
21	Excedente créditos fiscales del mes anterior (ítem 60 de la declaración anterior)						20				00
22	Reintegro solicitado (Solo exportadores)						21				00
23	Reintegro solicitado (Solo quién suministre bienes o presten servicios a entes exonerados)						81				00
24	Ajustes a los Créditos Fiscales de periodos anteriores... En caso de ser negativo, el ajuste no puede ser mayor al monto resultante de la operación (ítem 71 + ítem 20 - ítem 21 - ítem 81)						38				00
25	Certificados de Débitos Fiscales Exonerados (Emitidos por Entes Exonerados), registrados en el periodo						82				00
26	Total créditos fiscales... Realice la operación (ítem 71 + ítem 20 - ítem 21 - ítem 81 +/- ítem 38 - ítem 82)						39				00

Fuente: SENIAT

En el Anexo II, se detalla el significado de cada ítem.



## 2.9.4 Ráfaga

Se refiere al comprobante de pago emitido por el banco en caso de ser manual la declaración o emitido por la página web ([www.seniat.gob.ve](http://www.seniat.gob.ve)) en caso de ser vía electrónica la declaración.

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
**SENIAT**  
 SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA  
 Adscrito al Ministerio de Finanzas

**PLANILLA DE PAGO**  
 PARA ADONAR A LA CUENTA DEL TESORO NACIONAL  
**FORMA 00030**

01 Nº RIF (REGISTRO DE INFORMACION FISCAL)

03 NOMBRE - RAZÓN SOCIAL

15 PERÍODO DE IMPOSICIÓN

DESDE  
 DD - MM - AAAA

16 HASTA  
 DD - MM - AAAA

23 FORMA DE PAGO

EFECTIVO  
 CHEQUE DE GERENCIA  
 CERTIFICADO DE REINTEGRO  
 BONOS DE EXPORTACION  
 BONOS DE LA DEUDA PUBLICA (DPA)

MONTO EN Bs.

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	PLAN UNICO DE CUENTAS	MONTO TOTAL A PAGAR EN Bs.
301020321	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SOBRE LA PRODUCCIÓN, DISTRIBUCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS	91	00,9
301020322	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SOBRE LOS HECHOS IMPONIBLES REALIZADOS POR EMPRESAS PUBLICAS, INSTITUTOS AUTONOMOS Y DEMAS ENTES DESCENTRALIZADOS	91	00,9

Fuente: SENIAT

## 2.9.5 Manual para realizar las declaraciones del I.V.A

Existen dos mecanismos para realizar las declaraciones: de forma manual a través de la planilla denominada “Forma 30” y de forma electrónica, es decir, vía internet a través del sitio web que dispone el SENIAT cuya planilla se denomina “Forma 99030”.

### 2.9.5.1 Vía Manual

La diferencia entre los dos tipos de declaraciones radica en que para realizar la declaración manual es necesario contar con los libros de compra y venta del

contribuyente donde se especifica cada una de las operaciones que realizó durante el mes destinadas a tal fin, cuyos montos serán evaluados por ellos mismos o por su contador para posteriormente ser reflejados en los campos de la planilla forma 30 denominados débitos y créditos fiscales respectivamente según ellos lo indiquen, luego esta planilla es presentada a los bancos receptores o recaudadores de impuestos destinados por el SENIAT para su comprobación como declaración y/o pago del impuesto.

De igual modo se especifican mejor estos campos más detalladamente en la sección Vía Internet.

#### ***2.9.5.2 Vía Internet (Forma 99030)***

El Objetivo de este manual es constituir una guía detalla que le permita al contribuyente conocer de manera específica los pasos a seguir para efectuar la Declaración (Regular) de I.V.A (Impuesto al Valor Agregado) y la Declaración Sustitutiva de I.V.A (Impuesto al Valor Agregado), las cuales han sido diseñadas para ejecutar el proceso de declaración del Tributo y la emisión del compromiso de pago a través del Portal del SENIAT.

Este Sistema está destinado a los Contribuyentes Ordinarios o Formales, de acuerdo a lo establecido en la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A), específicamente en las funcionalidades para efectuar la Declaración Regular del I.V.A y la Declaración Sustitutiva del I.V.A.

## **Bases Legales**

Están compuestas por el conjunto de normas que regulan a un determinado impuesto, es decir, a todas las leyes y reglamentos que normalizan las materias tributarias, y sirven de base legal a este trabajo la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el Código Orgánico Tributario, Código de Comercio, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el reglamento del I.V.A y por último las leyes contenidas en Gacetas Oficiales relacionada con la materia.

### **3.1 La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**

Es nuestra máxima y principal ley, que regula todo lo concerniente en materia legal venezolana.

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

En el Artículo 316 se consagran los Principios de la Capacidad Contributiva y progresividad. En el que se establece que el sistema tributario atenderá el Principio de Progresividad el cual está directamente relacionado con la capacidad contributiva por lo que deberá ser proporcional a la manifestación económica que impone la fijación de los tributos a los contribuyentes en función o proporción a sus ingresos.

En el Artículo 317, se establece el Principio de No Confiscatoriedad. El impuesto se considera confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta.

En este sentido en el contenido del Artículo 317 de la Constitución Nacional, el legislador prohíbe de manera expresa todo impuesto que tenga efectos confiscatorios cuando señala “ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”. Este artículo está concatenado con el Artículo 116 del mismo texto constitucional.

El Artículo 320, establece que El Estado debe promover y defender la estabilidad económica, evitar la vulnerabilidad de la economía y velar por la estabilidad monetaria y de precios, para asegurar el bienestar social.

El ministerio responsable de las finanzas y el Banco Central de Venezuela contribuirán a la armonización de la política fiscal con la política monetaria, facilitando el logro de los objetivos macroeconómicos. En el ejercicio de sus funciones el Banco Central de Venezuela no estará subordinado a directivas del Poder Ejecutivo y no podrá convalidar o financiar políticas fiscales deficitarias.

La actuación coordinada del Poder Ejecutivo y del Banco Central de Venezuela se dará mediante un acuerdo anual de políticas, en el cual se establecerán los objetivos finales de crecimiento y sus repercusiones sociales, balance externo e inflación, concernientes a las políticas fiscal, cambiaria y monetaria, así como los niveles de las variables intermedias e instrumentales requeridos para alcanzar dichos objetivos finales. Dicho acuerdo será firmado por el Presidente o Presidenta del Banco Central de Venezuela y el o la titular del ministerio responsable de las finanzas, y divulgará en el momento de la aprobación del presupuesto por la Asamblea Nacional. Es responsabilidad de las instituciones firmantes del acuerdo que las acciones de política sean consistentes con sus objetivos. En dicho acuerdo se especificarán los resultados esperados, las políticas y las acciones dirigidas a lograrlos. La ley establecerá las características del acuerdo anual de política económica y los mecanismos de rendición de cuentas.

### **3.2 Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA)**

*El Artículo 4 establece que:*

*“En los casos en que un órgano de la administración pública no resolviera un asunto o recurso dentro de los correspondientes lapsos, se considerara que ha resuelto negativamente y el interesado podrá intentar el recurso inmediato siguiente, salvo disposición expresa en contrario. Esta disposición no releva a los órganos administrativos, ni a sus personeros, de las responsabilidades que le sean imputadas por la omisión o la demora”.*

### **3.3 Ley del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A)**

*Según 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 esta Ley, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o 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 imponibles en esta Ley”.*

En este orden de ideas, en el Art. 47 de la Ley del I.V.A se establece los Deberes Formales a cumplir como contribuyente del I.V.A: Dichos deberes formales, que en definitiva se traducen en la creación de mecanismos de control, están básicamente

orientados a dos aspectos: El Registro de Contribuyentes y la Emisión de Documentos y Registros Contables.

Lo anteriormente descrito sirve para hacer referencia que, en el Artículo 54 de la ley del I.V.A se encuentra definida la emisión de documentos y registros contables.

En este orden de ideas, en el Artículo 55 de dicha Ley se describe las oportunidades en la que los contribuyentes deberán emitir las facturas.

### **3.4 Reglamento de la Ley del I.V.A**

El reglamento de ley publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria número 5.363 de fecha del 12 de julio de 1999, sufre una reforma efectuada por Ley el 28 de Julio del 2000 según Gaceta Oficial número 37.002 Tal y como lo afirma el Art. 70 del Reglamento de la Ley del I.V.A: “Los contribuyentes del impuesto además de los libros exigidos por el Código de Comercio, deberán llevar un libro de compras y otro de ventas.....”

### **3.5 Código Orgánico Tributario (COT)**

El COT data desde 1983, con reforma en los años 1992, 1994, y 2001, es la ley general de la tributación en el país al cual están sujetas las leyes tributarias especiales y regula los tributos y las relaciones jurídicas derivadas de ellas con las limitaciones que el propio código establece. El COT en su Artículo 12, dispone “están sometidos al imperio de este Código los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras de seguridad social y las demás contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el Artículo 1”

En este mismo sentido, en el Art. 145 del COT se establecen los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros. Y en el Art. 146 por quienes deben ser cumplidos los deberes formales.

En este orden de ideas, en el contenido de la Sección Tercera, del Capítulo III, Título II, en los Artículos del 25 al 29 se hace referencia a los responsables agentes de retención y de percepción.

Por su parte, el procedimiento de recuperación de tributos se encuentra normado en el artículo 200 del COT, vale mencionar que el mismo establece entre otros, que la Administración Tributaria tendrá un lapso de sesenta (60) días hábiles para dictar su decisión, que de ser favorable, se tendría un tiempo de recuperación del tributo pagado en exceso de aproximadamente cinco o seis meses, considerando los tres (3) períodos que contempla la Providencia para intentar el descuento de dicho excedente, sin obtener indemnización al respecto. Si la Administración Tributaria resolviera negativamente, mediante decisión escrita o tácita en virtud del silencio administrativo negativo previsto en la norma, el tiempo de recuperación se extendería al intentar interponer el recurso contencioso tributario previsto en COT.

### **3.7 Código de Comercio**

Cabe destacar que, en el Artículo. 32 del Código de comercio se establece que: “Todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad...”

### **3.8 Providencias Administrativas**

El Impuesto al Valor Agregado desde su entrada en vigencia desde el año 1993 ha sido relativamente simple en su aplicación; sin embargo, se vio afectado por un elemento adicional a partir de noviembre del año 2002, con la publicación de una

Providencia Administrativa (N° SNAT/2000/1.419) contentiva de un novedoso sistema de retenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado. Dado el desconocimiento y otras razones técnicas tanto de los contribuyentes y responsables obligados a la norma, como de la propia Administración Tributaria en ciertos aspectos de la misma, hubo la necesidad de emitir una nueva Providencia (N° SNAT/2000/1.455) para diferir su contenido el cual comenzaría a aplicar efectivamente entonces a partir del 01 de enero de 2003, considerando que aunque esta última no derogó expresadamente a la anterior debería entenderse su efecto tácito.

La Providencia antes mencionada fue publicada en la Gaceta Oficial Número 37.585 del 05 de diciembre de 2002 y vigente a partir del 01 de enero de 2003 hasta el 31 de marzo de 2005, según su derogación por la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056 publicada en Gaceta Oficial Número 38.136 del 28 de febrero de 2005; la cual designa a los Contribuyentes Especiales como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A), obligándolos a realizar una retención del 75% a quienes les vendan bienes o le presten servicios en el momento del pago o abono en cuenta; en paralelo a esta Providencia se publicó otra mediante la cual se designa a los Entes Públicos Nacionales como Agentes de Retención, posteriormente reimpressa por error de material mediante la Providencia N° SNAT/2005/0056-A publicada en la Gaceta Oficial Número 38.188 del 17 de mayo de 2005.

La Providencia Administrativa N° SNAT/2002/1.455 de fecha 29 de Noviembre del 2002, en la cual se designa a los “Contribuyentes Especiales” como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A), está estructurado por los siguientes artículos:

Artículo 1: Designación de los agentes de retención.

Artículo 2: Exclusiones.

Artículo 3 y 4: Cálculo del impuesto a retener.

Artículo 5: Carácter del impuesto retenido como crédito fiscal.

Artículo 6: Descuento del impuesto retenido de la cuota tributaria.

Artículo 7: Ajustes de precios.

Artículo 8: Retenciones practicadas indebidamente.

Artículo 9: Oportunidad para practicar las retenciones.

Artículo 10: Oportunidad para el enteramiento.

Artículo 11: Procedimiento para enterar el impuesto retenido.

Artículo 12: Emisión del comprobante de retención.

Artículo 13: Registro contable del agente de retención.

Artículo 14: Registro contable del proveedor.

Artículo 15: Formatos electrónicos.

Artículo 16: Actualización de los datos del RIF.

Artículo 17: Sanciones por incumplimiento.

Artículo 18: Vigencia.

### **CAPÍTULO III**

#### **MARCO METODOLÓGICO**

“La investigación científica es un proceso metódico y sistemático dirigido a la solución de problemas o preguntas científicas, mediante la producción de nuevos conocimientos, los cuales constituyen la solución o respuesta a tales interrogantes.”. Arias (2006).

La metodología es considerada, como el estudio o manera de llevar a cabo algo, es el área del conocimiento que estudia los métodos generales de las disciplinas científicas; se deriva de la palabra método, que consiste en el modo o manera de proceder o hacer alguna cosa. Hurtado (2007).

El marco metodológico consiste en el apartado del trabajo que dará el giro a la investigación, donde se expondrá la manera de cómo se va a llevar a cabo el estudio, los métodos, las técnicas, las estrategias, y los procedimientos que el investigador utilizará para lograr los objetivos que se ha propuesto en la investigación.

Balestrini (2001) (citado en Claret Arnoldo, 2011) define el marco metodológico como:

*La instancia referida a los métodos, las diversas reglas, registros, técnicas y protocolos con los cuales una teoría y su método calculan las magnitudes de lo real. De allí que se deberán plantear el conjunto de operaciones técnicas que se incorporan en el despliegue de la investigación en el proceso de la obtención de los datos. El fin esencial del marco metodológico es el de situar en el lenguaje de investigación los métodos e instrumentos que se emplearán en el trabajo planteado, desde la ubicación acerca del tipo de estudio y el diseño de investigación, su universo o población, su muestra, los instrumentos*

*y técnicas de recolección de datos, la medición, hasta la codificación, análisis y presentación de los datos. De esta manera, se proporcionará al lector una información detallada sobre cómo se realizará la investigación.*

## **1. Tipo de Investigación**

“El nivel de investigación se refiere al grado de profundidad con que se aborda un fenómeno u objeto de estudio.” Arias (2006).

La investigación está enmarcada en un estudio de tipo descriptivo y explicativo, es descriptivo ya que se evaluará el comportamiento en la recaudación de I.V.A. de los contribuyentes especiales de la Región Capital y es explicativo ya que se calculará el porcentaje óptimo de retención para evitar excedentes de crédito fiscal.

Arias (2006) señala que: *“la investigación descriptiva consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento”* de igual forma indica que *“la investigación explicativa se encarga de buscar el porqué de los hechos mediante el establecimiento de relaciones causa-efecto, estos estudios pueden ocuparse tanto de la determinación de las causas (investigación post facto), como de los efectos (investigación experimental), mediante la prueba de hipótesis...”*

## **2. Diseño de la Investigación**

“El diseño de la investigación consiste en la estrategia general que adopta el investigador para responder al problema planteado. En atención al diseño, la investigación se clasifica en: documental, de campo y experimental.” Arias (2.006).

Esta investigación es documental cuya fuente de datos es secundaria. Se considera documental porque está basada en la búsqueda, crítica e interpretación de información secundaria, extraída de textos normativos como: constitución, códigos, leyes y providencias, informativos como: libros de interpretación de disposiciones legales, de metodología, artículos de prensa, entre otros y audiovisuales o electrónicos tomados de páginas localizadas vía internet.

Manual de la UPEL (2003) (citado en Claret Arnoldo, 2011) conceptualiza la investigación documental como:

*“El estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y, en general, en el pensamiento del autor”.*

### **3. Instrumentos de Investigación**

Las técnicas e instrumentos de recolección de información son herramientas de las cuales se vale el investigador para medir y diagnosticar la situación actual y extraer de ellos la información.

Arias (2006) señala que *“Un instrumento de recolección de datos es cualquier recurso, dispositivo o formato (en papel o digital), que se utiliza para obtener, registrar o almacenar información”*

En esta investigación se utilizó como almacenador de fuentes consultadas, la ficha que a continuación se muestra:

		<b>Universidad Central de Venezuela</b> <b>Comisión de Estudios de Postgrado</b> <b>Especialidad en Finanzas de Empresas</b>	
<b>Seminario de Metodología de Investigación (Trabajo Especial de Grado)</b>			
<i>Ficha descriptiva de fuentes de información secundaria consultadas</i>			
		<b>Tipo de Fuente:</b> a.- Bibliográfica b.- Internet c.- Hemerográfica d.- Otro	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
<b>Bibliográfica:</b> a.- Nombre (es): b.- Apellido (os): c.- Título: d.- Editorial: e.- Edición: f.- Ciudad: g.- País: h.- N° de Páginas:	<b>Internet:</b> a.- Nombre (es): b.- Apellido (os): c.- Título: d.- Sitio web: e.- Ciudad: f.- País:	<b>Hemerográfica:</b> a.- Nombre (es): b.- Apellido (os): c.- Título: d.- Periódico/Revista/Otro: e.- Edición: f.- Ciudad: g.- País: h.- N° de Páginas:	<b>Otro:</b> a.- Nombre (es): b.- Apellido (os): c.- Título: d.- Ciudad: e.- País:
<b>Fecha de la Consulta:</b> a.- Día b.- Mes c.- Año	<b>Citado:</b> a.- Sí b.- No	<b>Procedencia:</b> a.- Nacional b.- Extranjera Indique	<b>Idioma:</b> a.- Español b.- Inglés c.- Otro Indique

**Fuente:** Msc. Aarón Olmos

Por su parte, la recolección de datos se llevará a cabo a través de una base de datos suministrada por la Oficina de Estadística y Estudios Económicos del SENIAT, que contiene las estadísticas de recaudación por ítem de los contribuyentes especiales ubicados en la Región Capital, donde se recogerá toda la información derivada de las declaraciones de I.V.A. para los 2010 y 2011.

#### **4. Delimitación**

En el campo de la investigación, delimitar implica establecer los alcances y límites en cuanto a lo que se pretende abarcar en el estudio.

Arias (2006), ‘*La delimitación del problema significa indicar con precisión en la interrogante formulada: el espacio, el tiempo o período que será considerado en la investigación, y la población involucrada (si fuere el caso)*’

En este trabajo especial de grado se analizó el efecto financiero en la empresa de la retención del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) realizado por los Contribuyentes Especiales al Fisco Nacional, durante el período 2010-2011.

Arias (2006), señala que ‘*La delimitación de Espacio indica el ámbito o lugar que será tratado el estudio*’; Es por esto que, definimos a la Región Capital como la delimitación del espacio en esta investigación.

Arias (2006), señala que ‘*La delimitación de tiempo se refiere al lapso o periodo objeto de estudio*’; Es por esto que, definimos período: 2010-2011 como la delimitación de tiempo en esta investigación.

#### **5. Variables**

Las variables son un aspecto de un fenómeno que tiene como característica principal la capacidad de asumir distintos valores, sea cuantitativa o cualitativamente.

Al respecto Bavaresco (1994) la define como: “*el producto de un flujo de ideas que pueden tener su asiento en la creatividad de quién investiga, donde*

*es posible la captación del fenómeno, brindado significado a los fenómenos observados por medio de relaciones perceptibles” (p.76)*

Arias (2006), señala que *“Variable es una característica o cualidad, magnitud o cantidad, que puede sufrir cambios, y que es objeto de análisis, medición, manipulación o control en una investigación”*.

Por lo tanto en la presente investigación, se tomaron como variables de análisis, los ítem contenidos en la planilla de declaración de I.V.A realizada por los contribuyentes especiales de la Región Capital cuyo periodo de declaración corresponde al año 2010 y 2011, a través de la cual se obtendrá el comportamiento en la recaudación de estos ítem en función de las retenciones de I.V.A.

El tipo de variable es cuantitativa ya que se expresa en valores o datos numéricos, es una variable continua ya que puede adoptar números decimales, como por ejemplo el total de la recaudación por ítem.

En el ANEXO I, ANEXO II Y ANEXO III, se detalla la definición de cada ítem contenido en la planilla de declaración de I.V.A.

A continuación, se presenta un cuadro mediante el cual transforma variables de conceptos abstractos a términos concretos, observables y medibles, es decir, dimensiones e indicadores, este término lo llamamos *“Operacionalización de variables”*

## Cuadro II. Operacionalización de las Variables

OBJETIVO GENERAL	OBJETIVO ESPECÍFICO	INDICADORES	INSTRUMENTO	FUENTE
Analizar el efecto financiero en la empresa de la retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) realizados por los Contribuyentes Especiales al Fisco Nacional, durante el período 2010-2011	Describir las disposiciones por las que se designan a los Contribuyentes Especiales como agentes de retención del I.V.A.	Principios constitucionales, Hechos Imponibles, Base Imponible, Agente de Retención, Contribuyentes Especiales, Sujeto Pasivo, Porcentaje de Retención, Alicuotas Impositivas, Procedimiento de Recuperación de Retenciones Acumuladas y Sanciones por Incumplimiento de las Normas.	Técnica de la Observación (consulta Bibliográfica).	Constitución Código, Leyes Reglamentos, Providencia y Resoluciones.
	Interpretar el comportamiento histórico del régimen de retenciones en la recaudación del I.V.A.	Definición de los ítems contenidos en la planilla de declaración de IVA, Agente de Retención, Contribuyentes Especiales, Porcentaje de Retenciones.	Técnicas de la Observación (consulta Bibliográfica) Uso de la Base de datos de Recaudación por ítem.	Base de datos de Recaudación de I.V.A por ítem.
	Determinar el efecto del régimen de retenciones en la recaudación tributaria generada por los contribuyentes especiales de la Región Capital en su condición de agentes de retención.	Conocimiento de Providencia, Sanciones por Incumplimiento de la Norma, Principio constitucionales, Agente de Retención, Contribuyentes Especiales, Porcentaje de Retenciones, Procedimiento de Recuperación de Retenciones Acumuladas y Sanciones por Incumplimiento de las Normas.	Técnicas de la Observación (consulta Bibliográfica) Uso de la Base de datos de Recaudación por ítem.	Base de datos de Recaudación de I.V.A por ítem.
	Calcular el porcentaje de retención óptimo desde el punto de vista de la administración tributaria.	Agente de Retención, Contribuyentes Especiales, Porcentaje de Retenciones.	Técnica de la observación (consulta bibliográfica) Uso de la Base de datos de Recaudación por ítem y aplicación de modelo econométrico que permita obtener el porcentaje óptimo de retención.	Modelo Econométrico a través de software estadístico SPSS.

*Fuente: Lic. Yuliana Barbosa Arana (2011)*

## **6. Población y Muestra**

### ***6.1 Población***

La población constituye el objeto de la investigación, y de ella se extraerá la información requerida para su respectivo estudio.

En este sentido, Arias (2006) afirma que: *‘la población, es un conjunto finito o infinito de elementos con características comunes para los cuales serán extensivas las conclusiones de la investigación’*, de igual forma el autor define *‘población finita, a la agrupación en la que se conoce la cantidad de unidades que la integran’*.

En este sentido, Tamayo (1995) afirma que: *“la población es una colección de todos los elementos que se están estudiando y acerca de los cuales se intenta extraer conclusiones” (p.114)*

En el desarrollo de esta investigación la población está representada por el total de contribuyentes que realizaron declaraciones de I.V.A en el período comprendido en el año 2010 y 2011, esta resulta accesible en su totalidad así que no será necesario extraer una muestra, para esto se hará uso del paquete estadístico SPSS, el cual hará posible el manejo de la información en su totalidad, a fines estadísticos esto permitirá que los resultados obtenidos estén más ajustados a la realidad.

## 7. Procedimiento de la Investigación

Para Arias (2006), La investigación es un proceso dirigido a la solución de problemas del saber, mediante la obtención y producción de nuevos conocimientos.

Dicho proceso comprende las siguientes etapas:

- a) Planificación: consiste en trazar el plan o proyecto de la investigación por realizar
- b) Ejecución: significa poner en marcha el proyecto trazado, es decir, llevar a cabo la investigación.
- c) Divulgación: una vez terminada la investigación y elaborado el informe final, los resultados y conclusiones deben darse a conocer por diversas vías: publicaciones científicas, ponencias en eventos científicos o páginas de internet.

En esta investigación se plantearon cinco (5) etapas, en las cuales se identifican de la siguiente manera:

**Cuadro III. Esquema de organización de la Investigación**

<b>PLANIFICACIÓN</b>	<b>ETAPA I</b>	Arqueo Bibliográfico Elaboración del Marco Teórico Diseño de los Instrumentos
<b>EJECUCIÓN</b>	<b>ETAPA II</b>	Prueba de los Instrumentos Recolección de Datos
	<b>ETAPA III</b>	Procesamiento de Datos Análisis de los Datos Redacción del Borrador
	<b>ETAPA IV</b>	Revisión y Corrección del Borrador
<b>DIVULGACIÓN</b>	<b>ETAPA V</b>	Presentación del Informe

*Fuente: Lic Yuliana Barbosa Arana (2011)*

## CAPÍTULO IV

### ANÁLISIS DE RESULTADOS

Para describir las disposiciones por las que se designan a los Contribuyentes especiales como agentes de retención del I.V.A. estas características ya fueron mencionadas en el Marco Teórico del trabajo, sin embargo se anexa un cuadro resumen en el que se detalla de forma más específica.

**CUADRO IV. Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A**

PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA MEDIANTE LA CUAL SE DESIGNAN A LOS ENTES PÚBLICOS NACIONALES COMO AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
<b>Designación de los agentes de retención</b>	Se designan agentes de retención del impuesto al valor agregado a los entes públicos nacionales, estatales y municipales por las adquisiciones de bienes muebles y las recepciones de servicios gravados que realicen de proveedores que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto. <b>Parágrafo Único:</b> A los efectos de esta providencia se entiende por proveedores a los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado que vendan bienes muebles o presten servicios, ya sean con carácter de mayorista o minorista.
<b>Definición de entes públicos</b>	<b>Los entes públicos nacionales son los siguientes:</b> 1.- Los órganos ejecutivos y legislativos de los estados, distritos metropolitanos y municipios. 2.- Las Contralorías de los estados, distritos metropolitanos y municipios. 3.- Los Institutos Autonomos creados por los estados, distritos metropolitanos y municipios. 4.- Los entes descentralizados funcionalmente con fines empresariales, en los cuales los estados, distritos metropolitanos y municipios o alguno de los entes descentralizados creados por ellos, tenga una participación accionaria mayor al 50% del capital social, con excepción de aquellos que hayan sido calificados como sujetos pasivos especiales por el SENIAT.
<b>Porcentaje de Retención</b> <b>Cálculo de monto a retener</b>	El monto a retenerse será el que resulte de multiplicar el precio facturado de los bienes y servicios gravados por el (75%) del impuesto causado.  <b>El monto a retenerse será del (100%) del impuesto causado, cuando:</b> a) el monto del impuesto no este discriminado en la factura o documento equivalente. En este caso la cantidad a retener será equivalente a aplicar la alícuota impositiva correspondiente sobre el precio facturado. b) La factura no cumpla los requisitos y formalidades dispuestos en la Ley que establece el IVA o en su Reglamento. c) El proveedor no este inscrito en el RIF o cuando los datos de registro, incluido su domicilio no coincida con los indicados en la factura o documento equivalente. d) El proveedor hubiere omitido la presentación de alguna de sus declaraciones del IVA e) Se trate de servicios prestados a los entes públicos, en el ejercicio de profesiones que no impliquen la realización de actos de comercio o comporten trabajo o actuación predominante intelectual.

*Fuente: Lic. Yuliana Barbosa Arana (2011)*

**CUADRO IV. Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A**

<b>PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA MEDIANTE LA CUAL SE DESIGNAN A LOS ENTES PÚBLICOS NACIONALES COMO AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</b>	
<b>Carácter del impuesto retenido como crédito fiscal</b>	El impuesto retenido no pierde su carácter de crédito fiscal para el agente de retención, cuando éstos califiquen como contribuyentes ordinarios del IVA, pudiendo ser deducido previo el cumplimiento de lo dispuesto en la Ley que establece dicho impuesto.
<b>Deducción del impuesto retenido de la cuota tributaria por parte del proveedor</b>	Los proveedores descontarán del impuesto retenido de la cuota tributaria determinada para el período en el que se practicó la retención, siempre que tenga el comprobante de retención emitido por el agente. Cuando el comprobante de retención sea entregado al proveedor con posterioridad a la presentación de la declaración correspondiente al período en el cual se practicó la retención, el impuesto retenido podrá ser descontado de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se produjo la entrega del comprobante. En los casos en que el impuesto retenido sea superior a la cuota tributaria del período de imposición respectivo, el contribuyente podrá descontar las retenciones acumuladas contra las cuotas tributarias de los siguientes períodos de imposición hasta su descuento total.
<b>Recuperación de las retenciones acumuladas</b>	En los casos en que el impuesto retenido sea superior a la cuota tributaria del período de imposición respectivo el excedente no descontado puede ser traspasado al período de imposición siguiente a los sucesivos, hasta su descuento total. Si transcurridos tres (3) períodos de imposición aún subsiste algún excedente sin descontar, el contribuyente puede optar por solicitar la recuperación total o parcial del saldo acumulado.
<b>Retenciones practicadas y enteradas indebidamente</b>	Cuando los agentes de retención enteren cantidades superiores a las efectivamente retenidas, podrán solicitar su reintegro al SENIAT.
<b>Oportunidad para practicar las retenciones</b>	<b>La retención del impuesto se efectuará:</b> a) Al momento del pago efectivo de la obligación, en los casos que se giren órdenes de pago directamente contra la Cuenta del Tesoro. b) En el momento que se autorice el pago, cuando éste se efectúe con recursos provenientes de avances, anticipos o transferencias. c) En el momento que se registre el pasivo o se pague la obligación.
<b>Oportunidad y forma para enterar el impuesto retenido</b>	En los casos de entes públicos que realicen los pagos a sus proveedores con recursos provenientes de avances, anticipos, ingresos propios o transferencias, dichos entes deberán pagar el importe neto, deducido el monto de impuesto a retener y enterar el monto retenido conforme a los siguientes criterios: a) las retenciones que sean practicadas los días 1° y 15 de cada mes, ambos inclusive, deben enterarse dentro de los primeros cinco(5) días hábiles siguientes a la última de las fechas mencionadas. b) Las retención es que sean practicadas entre los días 16 y último de cada mes, ambos inclusive, deben enterarse dentro de los primeros cinco (5) días hábiles del mes inmediato siguiente. <b>Los agentes de retención que procedan al pago de impuesto deberán seguir el siguiente procedimiento:</b> 1.- El agente de retención deberá inscribirse a través de la página web del SENIAT, a los fines de la asignación correspondiente a la clave de acceso. 2.- El agente de retención deberá presentar a través del portal del SENIAT una declaración informativa de compras y de las retenciones practicadas durante el período correspondiente. 3.- Luego de presentada la declaración, el agente de retención podrá optar entre efectuar el enteramiento electrónicamente, a través de la web del Banco Industrial de Venezuela, o imprimir la planilla generada por el sistema denominada "Planilla de pago para enterar retenciones de IVA efectuadas por agentes de retención 99035". 4.- 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.
<b>Emisión del comprobante de retención</b>	El comprobante debe emitirse y entregarse al proveedor a más tardar dentro de los primeros tres (3) días continuos del período de imposición siguiente. Este podrá emitirse por medio electrónicos o físicos, debiendo en este último caso emitirse por duplicado. El comprobante debe registrarse por el agente de retención y por el proveedor en los Libros de Compras y de Ventas, en el mismo período de imposición que corresponda su emisión o entrega.
<b>Registros contables del proveedor</b>	Los proveedores deben identificar en el Libro de Ventas, de forma discriminada, las operaciones efectuadas con los agentes de retención. Así mismo, el SENIAT, podrá exigir que los proveedores presenten a través del portal, una declaración informativa de las ventas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas a los agentes de retención, siguiendo las especificaciones que al efecto establezca su página Web.
<b>Actualización de los datos del RIF</b>	Los agentes de retención deberán actualizar sus datos en el Registro de Información Fiscal en un plazo no mayor de tres (3) meses contados a partir de la entrada en vigencia de la presente providencia.
<b>Actualización de la base de datos del SENIAT</b>	El SENIAT podrá solicitar la colaboración del INE, de la Oficina Nacional del Presupuesto, y de la Oficina Nacional de Contabilidad Pública, a los fines de mantener actualizada la base de datos referente a los registros de los contratistas del Estado y de ordenadores de pago.
<b>Sancciones por incumplimiento</b>	El incumplimiento de los deberes previstos en esta Providencia será sancionado conforme a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario.

*Fuente: Lic. Yuliana Barbosa Arana (2011)*

**CUADRO V. Providencia Administrativa N° 0685 (06 de noviembre de 2006)**

<b>Considerando</b>	<p>Que la recaudación y fiscalización de tributos deben atender a criterios a fines al ejercer el control y administración de sujetos pasivos con características similares, respondiendo a las tendencias actuales de estratificación de contribuyentes.</p> <p>Que ciertas categorías de sujetos pasivos requieren de una atención especializada por parte de la Administración Tributaria Nacional, en función de su nivel de ingresos, sector o actividad económica.</p>
---------------------	--

**Providencia Sobre Sujetos Pasivos Especiales**

**Capítulo I**

<b>Disposición General</b>	<b>Art.1</b> 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 Intrnos, deberán sujetarse a las normas contenidas en esta
----------------------------	--

**Capítulo II**

<b>De la Calificación de Sujetos Pasivos Especiales</b>	<p><b>Art.2.</b> Podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales, sometidos al control y administración de la respectiva <b>Gerencia Regional de Tributos Internos de su domicilio fiscal</b>, los siguientes sujetos pasivos:</p> <p>a) <u>Las personas naturales</u> que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de siete mil quinientas unidades tributarias (<b>7500 U.T</b>) 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 prestación de servicios por montos superiores al equivalente de seiscientos cincuenta unidades tributarias (<b>625 U.T</b>) mensuales.</p> <p>b) <u>Las personas Jurídicas</u>, que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de treinta mil unidades tributarias (<b>30000 U.T</b>) 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 prestación de servicios por montos superiores al equivalente de dos mil quinientas unidades tributarias (<b>2500 U.T</b>) mensuales.</p> <p>c) Los entes públicos nacionales, estadales y municipales, los institutos autonomos y demas 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.</p> <p>d) Los contribuyentes que realicen operaciones aduaneras de exportacion.</p> <p>e) Lo sujetos que emitan o reciban Certificaciones de Débito Fiscal Exonerado.</p> <p><b>Art.3.</b> Podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales, sometidos al control y administración de la <b>Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales</b> de la Región Capital, los siguientes sujetos pasivos, <b>con domicilio fiscal en la jurisdicción de la Región Capital</b>:</p> <p>a) <u>Las personas naturales</u>, que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de quince mil quinientas unidades tributarias (<b>15.000 U.T</b>) 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 prestación de servicios por montos superiores al equivalente de mil doscientas cincuenta unidades tributarias (<b>1250 U.T</b>) mensuales.</p> <p>b) <u>Las personas Jurídicas</u>, que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de ciento veinte mil unidades tributarias (<b>120.000 U.T</b>) 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 prestación de servicios por montos superiores al equivalente diez mil quinientas unidades tributarias (<b>10.000 U.T</b>) mensuales.</p> <p>c) Los entes públicos nacionales, estadales y municipales, los institutos autonomos y demas 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.</p> <p>d) Las personas naturales o jurídicas que fueren socios, directores, gerentes, administradores o representantes de sociedades y demás entes calificados como sujetos pasivos especiales por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, con independencia del monto anual de ingresos brutos o volúmenes anuales de ventas o prestaciones de servicios.</p> <p><b>Art.4.</b> Podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales, sometidos al control y administración de la <b>Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital</b>, <b>independientemente del lugar de ubicación de su domicilio fiscal</b>, los siguientes sujetos pasivos:</p> <p>a) Los dedicados a las actividades primarias industriales y de transporte de hidrocarburos o a la comercialización de hidrocarburos y sus derivados para su exportación.</p> <p>b) Los accionistas de las empresas mixtas que se dediquen a las actividades primarias, industriales y de transporte de hidrocarburos o a la comercialización de hidrocarburos y sus derivados para su exportación</p> <p>c) Los que realicen operaciones en materia de hidrocarburos o actividades conexas en virtud de Convenios Opeerativos de Exploración y Explotación de riesgo bajo el Esquema de Gananciaas Compartidas o de Asociaciones Estrategicas.</p> <p>d) Los que en razón de su actividad se constituyan en los principales proveedores.</p> <p>e) Los que se constituyan en tenedores de acciones de los sujetos mencionados en el literal a), b) y c) de este artículo.</p> <p>f) los que realicen operaciones de eploración, explotción, procesamiento, industrialización, transporte, distribución y comercio interno o externo de gas natural.</p> <p>g) Los dedicados a Explotación de minas y actividades conexas.</p>
---	--

**CUADRO V. Providencia Administrativa N° 0685 (06 de noviembre de 2006)**

<b>Capítulo III</b>	
<b>De los deberes de los sujetos pasivos calificados como especiales</b>	<p><b>Art.5.</b> Los sujetos calificados y notificados como especiales, deberán presentar sus declaraciones y efectuar los pagos que haya lugar por concepto de tributos, multas, intereses y demás accesorios, exclusivamente en el lugar indicado en la respectiva notificación.</p> <p><b>Art. 6.</b> Las declaraciones relativas al impuesto sobre la renta y al impuesto a los ctivos empresariales.</p> <p>Las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos mencionados en esta Providencia, correspondiente al impuesto al valor agregado o a cualquier otro tributo administrado por el SENIAT, así como las relativas a retenciones o percepciones, deberán ser presentadas y efectuados los respectivos pagos, en las fecha que se indiquen en el calendario que publicara anualmente el SENIAT, sin perjuicio del establecimiento de mecanismos de declaración y pagos por medios electrónicos.</p> <p><b>Art.7.</b> Los sujetos calificados y notificados como especiales deberán persentar sus recursos, realizar cualquier tramite propio de su condición de sujeto pasivo, así como las notificaciones de pérdida o traslado y solicitudes de revocación de calificación, en la dirección señalada en la reselectiva notificación.</p>
<b>Capítulo IV</b>	
<b>De la pérdida y revocación de la calificación</b>	<p><b>Art.8.</b> Perderán la calificación de especiales:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Los sujetos pasivos personas naturales, con su muerte.</li> <li>2. Los sujetos pasivos personas jurídicas, con su liquidación</li> </ol> <p>No obstante continuarán bajo el control de la Gerencia Regional que hubiere nitificado la calificación de sujeto pasivo especial.</p> <p><b>Art.9.</b> Las Gerencias Regionales de Tributos Internos podrán revocar la calificación de especial a los sujetos pasivos señalados en la presente providencia, en los casos que hayan hayan registrado durante los dos (2) últimos ejercicios anuales, ingresos brutos inferiores a mínimo establecido para su calificación.</p> <p><b>Art.10.</b> En los casos de disoluciones de sociedades mercantiles de acuerdo a lo dispuesto en la legislación aplicable, el sujeto pasivo debiera presentar copia del Acta de Asamblea debidamente registrada y publicada, en la que se declare la disolución. En los casos de quiebra, el sujeto pasivo deberá presentar copia certificada de la sentencia definitiva de declaratoria de quiebra.</p> <p><b>Art.11.</b> Cuando se produzca la fusión de un sujeto pasivo especial con otro sujeto pasivo que tuviere o no dicha calificación, deberá notificarse a las respectivas Gerencias Regionales de los sujetos fusionados, dentro de plazo de cinco (5) días hábiles de producida.</p> <p><b>Art.12.</b> En los casos de liquidación de institutos autónomos deberá presentarse copia del acto administrativo publicado en la Gaceta Oficial en la que se acuerde su liquidación.</p> <p><b>Art.13.</b> Cuando se produzca la muerte de un sujeto calificado como especial, sus causahabientes o herederos deberán presentar copia certifiada del acta de defunción.</p>
<b>Capítulo V</b>	
<b>Del cambio de domicilio de los Sujetos Pasivos especiales</b>	<p><b>Art.14.</b> El sujeto calificado como especial deberá notificar el cambio de su domicilio fiscal conforme a lo dispuesto en el Código Organico Tributario.</p> <p><b>Art.15.</b> El cambio de domicilio no modifica la calificación de sujeto pasivo especial, pero la Gerencia Regional de Tributos Internos de su nuevo domicilio fiscal deberá notificar el lugar en ek que deberán cumplirse sus deberes y obligaciones indicados en esta Providencia.</p> <p><b>Art.16.</b> Aplicara en los casos en que un sujeto pasivo calificado como especial por otra Gerencia Regional de Tributos Internos, sea posteriormente calificado y notificado como especial de su nuevo domicilio fiscal</p>
<b>Capítulo VI</b>	
<b>Disposiciones Transitorias y Finales</b>	<p><b>Art.17.</b> El incumplimiento de los deberes establecidos en la presente Providencia, será sancionado conforme a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario.</p> <p><b>Art.18.</b> El Gerente General de Tributos Internos competente por razón del domicilio podrá comisionar a funcionarios adscritos a otras Gerencias Regionales de Tributos Internos o a las Gerencias de Aduanas Principales o Subalternas, para la práctica de actuaciones necesarias para el ejercicio de sus atribuciones de verificación, fiscalización y determinación de tributos.</p> <p><b>Art.19.</b> No perderán su condición de contribuyentes especiales, los sijetos calificados y notificados como tales con anterioridad a la en entrada en vigencia de la presente Providencia.</p> <p><b>Art.20.</b> La calificación o la revocatoria de la calificación de sujetos pasivos especiales, deberá efectuarse en cumplimiento de los manuales y normas de procedimientos internos que al efcto dicte la Gerencia de Recaudación.</p>

**Fuente: Lic. Yuliana Barbosa Arana (2011)**

Para interpretar el comportamiento histórico del régimen de retenciones en la recaudación del I.V.A, se evaluaron una serie de ítems contenidos en la planilla de pago de la misma, entre estos podemos mencionar:

**CUADRO VI - DESCRIPCIÓN DE ÍTEMS DE RETENCIONES DE I.V.A**

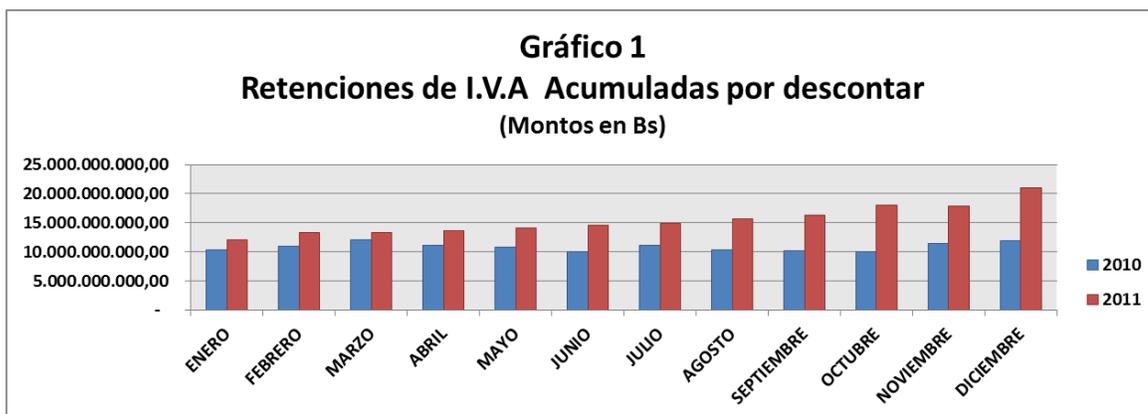
<b>Ítem</b>	<b>Descripción</b>
<b>54</b>	Retenciones IVA Acumuladas por descontar
<b>66</b>	<b>Retenciones del IVA del período</b>
<b>72</b>	Créditos del IVA Adquiridos por Cesiones de Retenciones
<b>73</b>	Recuperaciones del IVA Retenciones Solicitadas
<b>74</b>	<b>Total Retenciones del IVA</b>
<b>55</b>	<b>Retenciones del IVA Soportadas y Descontadas</b>
<b>67</b>	Saldo Retenciones del IVA no Aplicados

Fuente: SENIAT

**CUADRO VII - ITEM 54**

<b>MES</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>Var (%)</b>
ENERO	10.291.309.121,37	12.110.344.845,43	17,7%
FEBRERO	10.992.337.696,05	13.292.829.032,24	20,9%
MARZO	12.042.821.849,21	13.357.155.108,35	10,9%
ABRIL	11.059.010.462,34	13.670.237.694,75	23,6%
MAYO	10.861.000.997,07	14.136.609.516,03	30,2%
JUNIO	9.945.519.586,69	14.565.544.440,21	46,5%
JULIO	11.105.376.313,87	14.911.931.592,09	34,3%
AGOSTO	10.399.581.655,99	15.613.149.589,06	50,1%
SEPTIEMBRE	10.129.844.762,48	16.367.258.712,95	61,6%
OCTUBRE	9.973.002.490,67	17.992.941.271,16	80,4%
NOVIEMBRE	11.476.345.445,17	17.852.660.596,60	55,6%
DICIEMBRE	11.921.005.572,47	21.032.708.968,97	76,4%
<b>Total</b>	<b>130.197.157.963,38</b>	<b>184.903.373.378,84</b>	<b>42,0%</b>

*Fuente: SENIAT, OEEEEAT, Cálculos Propios*



*Fuente: SENIAT, OEEEEAT, Cálculos Propios*

Se puede observar que entre los meses Julio –Octubre 2010 el I.V.A acumulado por descontar disminuye, esto quiere decir que las empresas se compensaron con el I.V.A acumulado por descontar que es un crédito fiscal.

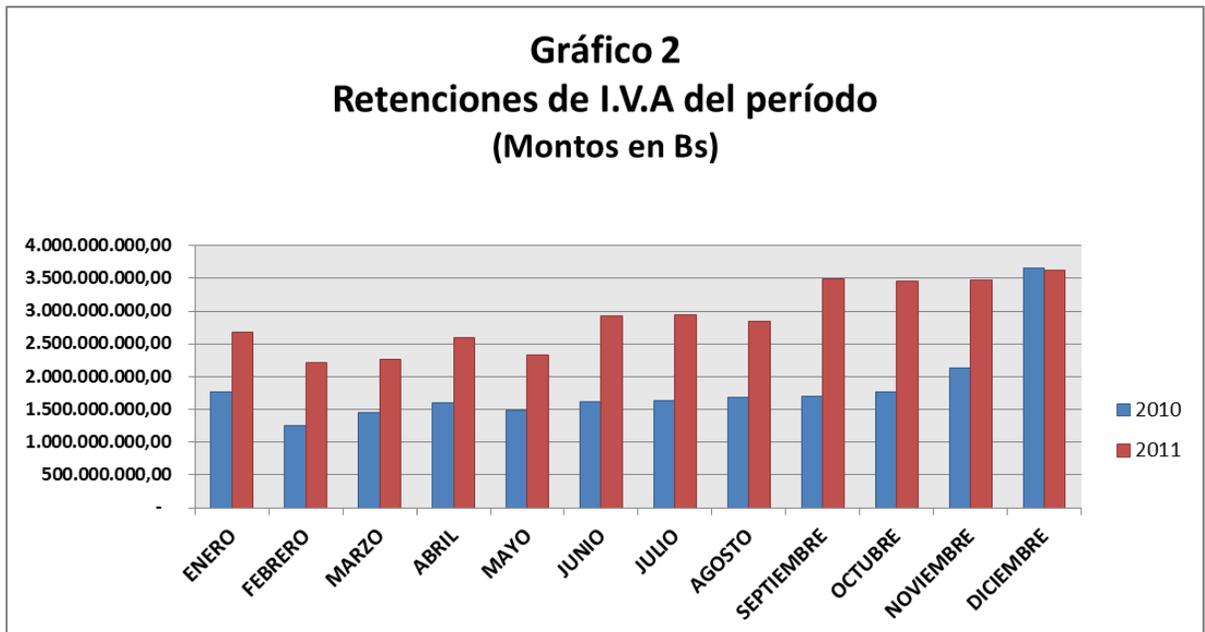
A partir de Noviembre de 2010 el I.V.A acumulado por descontar ha sido creciente, lo que indica que las empresas no han podido utilizar sus créditos fiscales para rebajar el I.V.A a pagar. En lo que respecta al año 2011, el último cuatrimestre del año, se presentó como el mayor crecimiento en promedio Bs 18.311.392.387 de las retenciones de I.V.A acumuladas por descontar. En términos generales, estas

retenciones del año 2011 con respecto al 2010, crecieron en 42%, principalmente por los factores que inciden en el impuesto, como el volumen de las ventas, precios, aumento de las retenciones por descontar entre otros.

**CUADRO VIII - ITEM 66**

MES	2010	2011	Var (%)
ENERO	1.773.453.443,30	2.678.276.063,72	51,0%
FEBRERO	1.257.414.063,81	2.208.057.427,50	75,6%
MARZO	1.446.716.979,58	2.255.251.102,84	55,9%
ABRIL	1.597.876.266,27	2.593.037.809,24	62,3%
MAYO	1.489.038.640,68	2.327.812.917,53	56,3%
JUNIO	1.617.155.944,72	2.933.214.334,79	81,4%
JULIO	1.625.794.929,65	2.944.393.794,50	81,1%
AGOSTO	1.678.312.107,30	2.840.117.286,49	69,2%
SEPTIEMBRE	1.700.220.679,91	3.495.029.068,45	105,6%
OCTUBRE	1.769.357.750,98	3.448.687.348,57	94,9%
NOVIEMBRE	2.134.980.296,40	3.480.151.392,61	63,0%
DICIEMBRE	3.648.542.369,94	3.615.137.658,49	-0,9%
<b>Total</b>	<b>21.738.863.472,54</b>	<b>34.819.166.204,73</b>	<b>60,2%</b>

Fuente: SENIAT, OEEEAT, Cálculos Propios



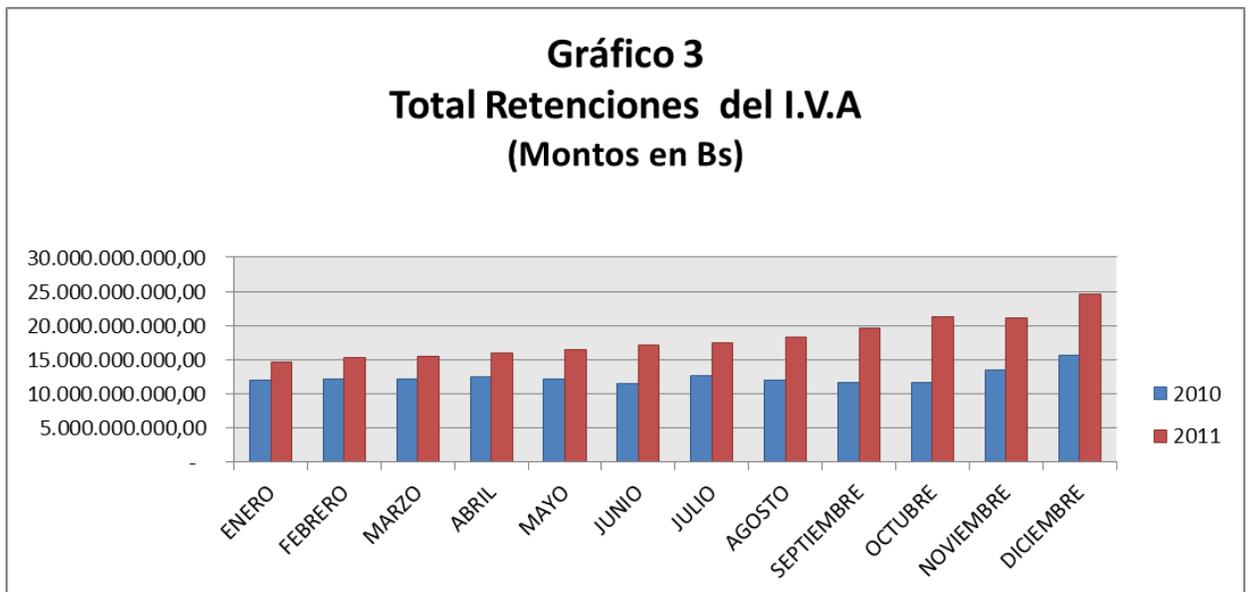
Fuente: SENIAT, OEEEAT, Cálculos Propios

El mayor volumen de retenciones observado se ubica en los últimos periodos del año, para el año 2010 se encuentra en el último trimestre en Bs 3.648.542.370 y último cuatrimestre del año 2011 en Bs 3.615.137.658, lo que permite asociar el crecimiento de las retenciones en función del incremento de las ventas que se producen en ese periodo, como se ha señalado anteriormente dentro de los factores que inciden en el I.V.A.

**CUADRO IX - ITEM 74**

MES	2010	2011	Var (%)
ENERO	11.988.988.812,27	14.698.665.302,08	22,6%
FEBRERO	12.146.897.737,92	15.300.295.288,84	26,0%
MARZO	12.144.611.720,98	15.548.291.133,97	28,0%
ABRIL	12.471.808.064,30	15.972.382.780,45	28,1%
MAYO	12.215.099.628,23	16.406.983.636,45	34,3%
JUNIO	11.527.658.960,05	17.197.502.224,25	49,2%
JULIO	12.668.583.113,05	17.508.218.833,73	38,2%
AGOSTO	12.043.684.275,92	18.279.003.309,69	51,8%
SEPTIEMBRE	11.723.129.765,67	19.690.886.177,41	68,0%
OCTUBRE	11.623.588.575,87	21.325.125.032,45	83,5%
NOVIEMBRE	13.524.555.312,94	21.153.793.387,78	56,4%
DICIEMBRE	15.708.163.133,26	24.596.822.277,70	56,6%
<b>Total</b>	<b>149.786.769.100,46</b>	<b>217.677.969.384,80</b>	<b>45,3%</b>

Fuente: SENIAT, OEEEEAT, Cálculos Propios



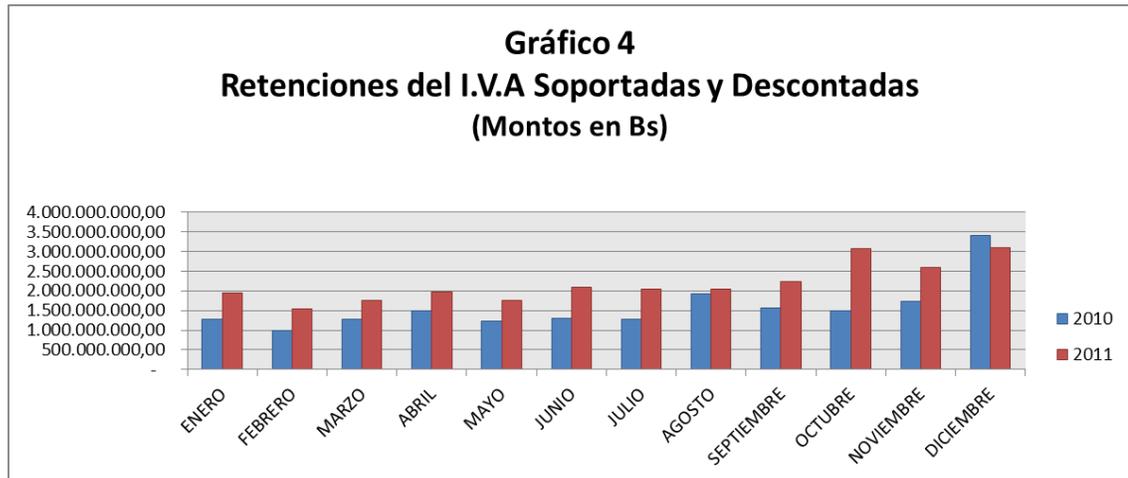
Fuente: SENIAT, OEEEEAT, Cálculos Propios

Esta tendencia está básicamente influenciada por las retenciones por descontar dado que el reflejo de las retenciones por periodo representan el 48% del total de estas, por lo que también podríamos concluir que a pesar de que se produce un aumento en las ventas en los últimos cuatrimestres de los año analizados, no han sido lo suficientemente importantes como para superar el comportamiento de las retenciones de I.V.A acumulado por descontar que por el contrario se han incrementado en ese periodo.

**CUADRO X - ITEM 55**

<b>MES</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>Var (%)</b>
ENERO	1.275.082.049,94	1.955.035.494,26	53,3%
FEBRERO	992.418.646,20	1.534.020.481,28	54,6%
MARZO	1.268.866.474,48	1.746.299.897,56	37,6%
ABRIL	1.502.480.316,35	1.980.338.827,82	31,8%
MAYO	1.228.728.351,36	1.756.151.936,50	42,9%
JUNIO	1.306.623.219,83	2.080.715.243,51	59,2%
JULIO	1.280.542.238,63	2.036.581.866,31	59,0%
AGOSTO	1.920.895.727,29	2.041.959.071,95	6,3%
SEPTIEMBRE	1.562.427.857,51	2.231.422.620,69	42,8%
OCTUBRE	1.484.029.310,30	3.084.773.890,47	107,9%
NOVIEMBRE	1.741.526.524,39	2.599.349.736,27	49,3%
DICIEMBRE	3.407.647.310,83	3.092.091.243,40	-9,3%
<b>Total</b>	<b>18.971.268.027,11</b>	<b>26.138.740.310,02</b>	<b>37,8%</b>

*Fuente: SENIAT, OEEEEAT, Cálculos Propios*



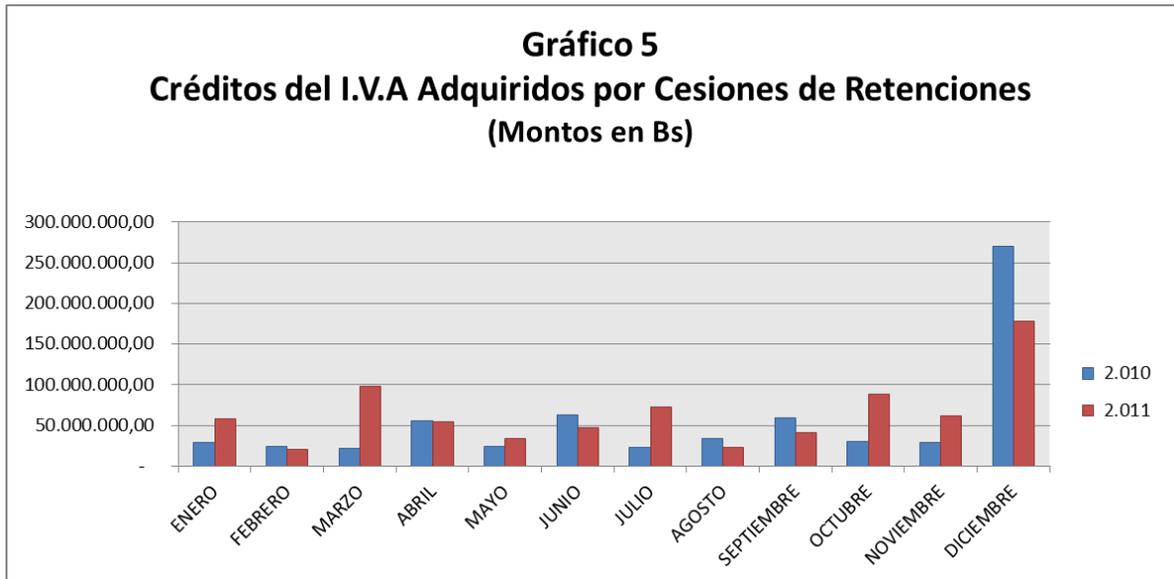
*Fuente: SENIAT, OEEEAT, Cálculos Propios*

Se refleja la renuncia de las empresas a utilizar la normativa legal de solicitar reintegros del I.V.A soportados y no descontados. Solo el 12% del I.V.A soportado acumulado ha sido descontado, esto refleja que las ventas no han sido suficientemente grandes para utilizar los créditos fiscales acumulado.

**CUADRO XI - ITEM 72**

MES	2.010	2.011	Var (%)
ENERO	28.534.570,34	57.479.231,26	101,4%
FEBRERO	23.914.190,47	20.610.006,56	-13,8%
MARZO	21.288.674,78	97.367.163,34	357,4%
ABRIL	56.014.435,92	54.721.522,00	-2,3%
MAYO	24.529.136,24	33.230.356,40	35,5%
JUNIO	62.729.898,30	46.806.162,97	-25,4%
JULIO	22.740.679,58	72.214.305,53	217,6%
AGOSTO	33.711.746,80	22.646.504,76	-32,8%
SEPTIEMBRE	59.498.816,71	40.450.304,38	-32,0%
OCTUBRE	30.410.977,51	88.566.490,22	191,2%
NOVIEMBRE	29.025.515,25	61.493.997,38	111,9%
DICIEMBRE	270.617.615,42	178.193.141,49	-34,2%
<b>Total</b>	<b>663.016.257,32</b>	<b>773.779.186,29</b>	<b>16,7%</b>

*Fuente: SENIAT, OEEEAT, Cálculos Propios*



*Fuente: SENIAT, OEEEAT, Cálculos Propios*

Solo se utilizan un 0.4% en el 2011 de operaciones de compra-venta de créditos fiscales, lo que puede explicarse por tres (3) posibles factores:

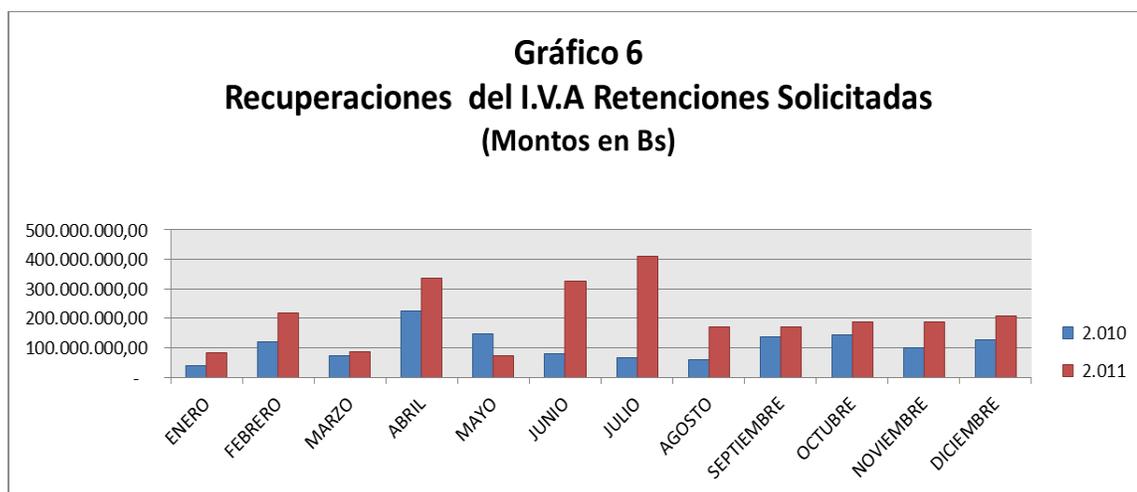
- 1.- la lenta respuesta de la administración tributaria frente a las solicitudes de reintegro.
- 2.- la utilización por parte de los contribuyentes que reciben la providencia de recuperación de crédito fiscal y lo destinan a cancelar otros impuestos.
- 3.- desconocimiento de cómo utilizar las opciones de reintegro y posteriormente que hacer con ellas.

En el mes de diciembre 2010 se observa un mayor volumen de negociación de títulos cedidos asociados con el mayor nivel de ventas típico de ese periodo.

## CUADRO XII - ITEM 73

MES	2.010	2.011	Var (%)
ENERO	38.439.722,69	83.663.288,12	117,6%
FEBRERO	120.731.499,42	218.540.561,22	81,0%
MARZO	74.205.234,18	86.014.735,51	15,9%
ABRIL	225.936.412,79	335.953.875,89	48,7%
MAYO	147.315.163,39	73.456.234,33	-50,1%
JUNIO	79.625.228,85	325.490.427,69	308,8%
JULIO	65.955.295,45	409.796.289,47	521,3%
AGOSTO	58.606.331,15	170.006.687,18	190,1%
SEPTIEMBRE	137.103.972,32	171.546.661,23	25,1%
OCTUBRE	144.864.035,65	187.479.679,61	29,4%
NOVIEMBRE	100.841.235,26	187.315.128,45	85,8%
DICIEMBRE	126.275.415,16	206.790.254,62	63,8%
<b>Total</b>	<b>1.319.901.556,31</b>	<b>2.456.055.834,32</b>	<b>86,1%</b>

*Fuente: SENIAT, OEEEEAT, Cálculos Propios*



*Fuente: SENIAT, OEEEEAT, Cálculos Propios*

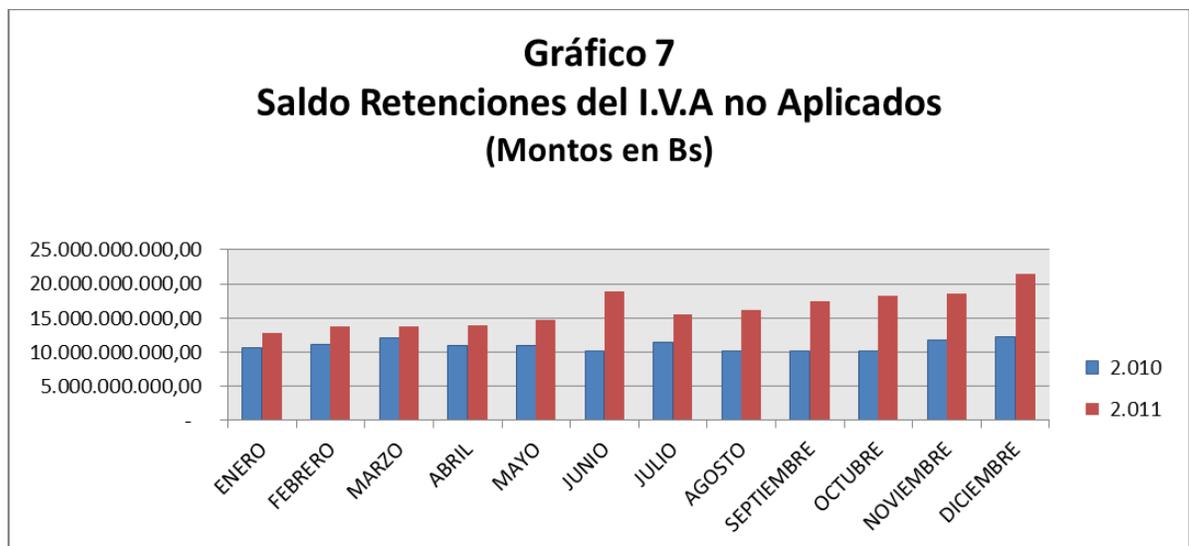
Esto no es más que la respuesta de la administración tributaria para cancelar las solicitudes de reintegro de I.V.A requeridas por los contribuyentes.

Para el año 2010 estas recuperaciones representaron un 6% mientras que para el año 2011 un 7% de las retenciones de los periodos respetivos, lo que permite ratificar la poca utilización de la posibilidad de reintegrar los I.V.A soportados.

**CUADRO XIII - ITEM 67**

MES	2.010	2.011	Var (%)
ENERO	10.713.906.762,33	12.743.629.807,82	18,9%
FEBRERO	11.154.479.091,72	13.766.274.807,56	23,4%
MARZO	12.158.959.056,50	13.801.991.236,41	13,5%
ABRIL	10.969.327.747,95	13.992.119.887,58	27,6%
MAYO	10.986.341.194,10	14.653.358.383,94	33,4%
JUNIO	10.221.037.976,11	18.908.363.640,98	85,0%
JULIO	11.388.040.874,43	15.471.636.967,42	35,9%
AGOSTO	10.122.788.548,63	16.237.044.237,74	60,4%
SEPTIEMBRE	10.160.701.908,16	17.459.463.556,72	71,8%
OCTUBRE	10.139.559.265,57	18.240.351.141,98	79,9%
NOVIEMBRE	11.783.028.788,55	18.554.443.651,51	57,5%
DICIEMBRE	12.300.515.822,43	21.504.731.034,30	74,8%
<b>Total</b>	<b>132.098.689.046,48</b>	<b>195.333.408.353,96</b>	<b>47,9%</b>

*Fuente: SENIAT, OEEEAT, Cálculos Propios*



*Fuente: SENIAT, OEEEAT, Cálculos Propios*

Saldos de I.V.A retenidos que no han sido ni compensados ni reintegrados ni cedidos, lo que implica según el crecimiento en el año 2011 mayores ventas con mayor aplicación del I.V.A que no han sido compensados con los créditos fiscales que arrastran las empresas y que se vienen acumulando.

Para determinar el efecto del régimen de retenciones en la recaudación tributaria generada por los Contribuyentes Especiales de la Región Capital en su condición de agentes de retención, se analizó la base de datos de la Declaraciones de I.V.A por ítems, de los cuales resulta de mayor relevancia para este estudio los siguientes ítems:

#### CUADRO XIV - DESCRIPCIÓN DE ÍTEMS DE RETENCIONES DE I.V.A

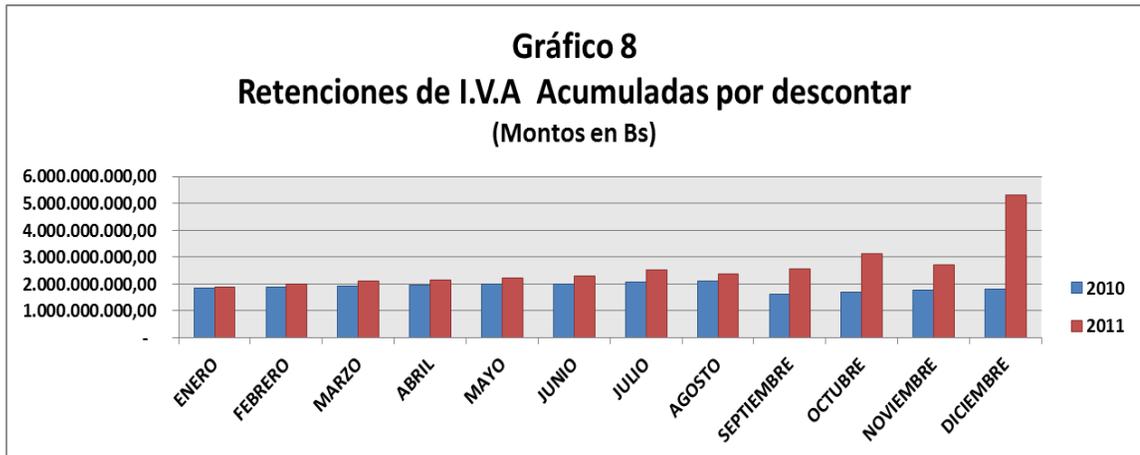
Ítem	Descripción
66	Retenciones del IVA del período
55	Retenciones del IVA Soportadas y Descontadas
74	Total Retenciones del IVA

Fuente: SENIAT

#### CRUADRO XV - ITEM 66

MES	2010	2011	Var (%)
ENERO	355.585.969,34	448.363.448,04	26,1%
FEBRERO	277.200.911,72	397.504.511,04	43,4%
MARZO	297.398.148,37	429.897.532,91	44,6%
ABRIL	458.304.780,57	492.959.080,97	7,6%
MAYO	328.455.862,76	441.817.076,31	34,5%
JUNIO	316.305.770,49	577.095.829,29	82,4%
JULIO	328.199.136,51	507.947.811,97	54,8%
AGOSTO	367.220.605,54	553.152.239,83	50,6%
SEPTIEMBRE	410.371.583,63	606.265.428,44	47,7%
OCTUBRE	336.099.459,94	851.504.020,31	153,3%
NOVIEMBRE	405.377.279,93	624.914.572,74	54,2%
DICIEMBRE	420.188.941,98	725.042.957,13	72,6%
<b>Total</b>	<b>4.300.708.450,78</b>	<b>6.656.464.508,98</b>	<b>54,8%</b>

Fuente: SENIAT, OEEEEAT, Cálculos Propios



*Fuente: SENIAT, OEEEEAT, Cálculos Propios*

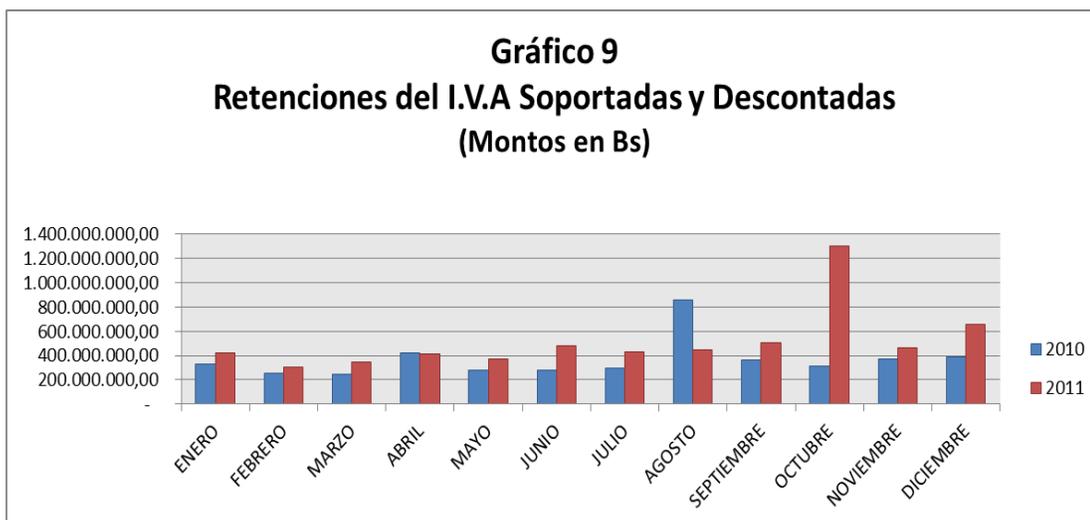
Son retenciones que se practicaron por parte de los agentes de retención Contribuyentes Especiales en el momento de que estos adquieran bienes, muebles o recepción de servicios gravados de proveedores que sean contribuyentes ordinarios, en el mes de octubre del año 2011 se refleja un aumento significativo en compras de bienes y servicios lo que genera un 13% de participación del total del impuesto retenido en ese año. Para el año 2010 se observa en el mes de abril las retenciones más altas del año en 11%.

Este incremento de las retenciones presentadas en el año 2010 se explica por la devaluación de la moneda al pasar de 2.15 bs a 2.60 bs por dólar para bienes esenciales y se estableció el "dólar petrolero" de 4,3 por dólar para otros sectores, mientras que el incremento presentado en Octubre de 2011 obedece a la previsión de compras de Noviembre y Diciembre y a los retrasos habituales en la entrega de divisas.

**CUADRO XVI - ITEM 55**

MES	2010	2011	Var (%)
ENERO	332.301.765,84	418.086.216,61	25,8%
FEBRERO	253.632.665,49	302.234.724,25	19,2%
MARZO	244.692.981,99	345.292.332,59	41,1%
ABRIL	422.338.311,03	415.334.751,66	-1,7%
MAYO	282.593.345,99	375.067.248,34	32,7%
JUNIO	278.797.598,47	481.469.208,63	72,7%
JULIO	295.024.799,35	432.036.142,22	46,4%
AGOSTO	858.926.743,24	445.676.264,23	-48,1%
SEPTIEMBRE	362.602.717,76	505.909.915,34	39,5%
OCTUBRE	309.713.737,63	1.300.305.179,14	319,8%
NOVIEMBRE	375.469.080,77	461.219.203,37	22,8%
DICIEMBRE	386.562.893,78	654.688.091,76	69,4%
<b>Total</b>	<b>4.402.656.641,34</b>	<b>6.137.319.278,14</b>	<b>39,4%</b>

*Fuente: SENIAT, OEEEAT, Cálculos Propios*



*Fuente: SENIAT, OEEEAT, Cálculos Propios*

Se observa que en octubre de 2011 se descontaron más del doble de las retenciones que venían acumulados hasta ese periodo, confirmando lo expuesto en la gráfica anterior esto se debe al mayor volumen de importaciones presentadas en este mes lo que trae como consecuencias que las empresas quieran descontar retenciones que ya vienen acumuladas hasta la fecha.

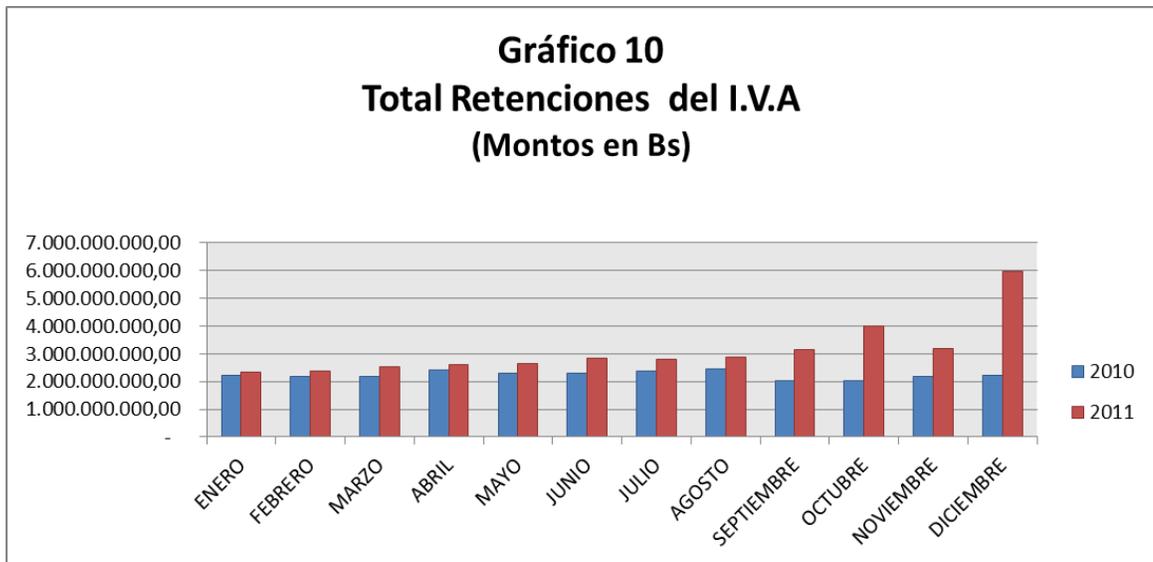
El incremento de retenciones descontadas en agosto de 2010 se ve influenciada por tres grandes decisiones económicas: crisis eléctrica que obligó a severos

raconamientos a la industria, el restringido flujo de divisas que afecta a los empresarios y "un divorcio" entre el Gobierno y las necesidades de la industria privada.

**CUADRO XVII - ITEM 74**

MES	2010	2011	Var (%)
ENERO	2.218.829.337,76	2.353.897.481,98	6,1%
FEBRERO	2.168.308.978,68	2.377.453.925,09	9,6%
MARZO	2.176.746.581,50	2.536.646.812,70	16,5%
ABRIL	2.411.318.796,43	2.591.575.134,98	7,5%
MAYO	2.283.494.510,74	2.640.250.148,34	15,6%
JUNIO	2.284.757.613,60	2.821.675.439,44	23,5%
JULIO	2.369.194.056,25	2.793.417.389,56	17,9%
AGOSTO	2.461.855.883,06	2.893.839.140,61	17,5%
SEPTIEMBRE	2.010.930.994,13	3.144.695.209,27	56,4%
OCTUBRE	2.014.764.543,43	3.981.741.925,14	97,6%
NOVIEMBRE	2.177.808.716,93	3.181.969.079,76	46,1%
DICIEMBRE	2.230.843.734,56	5.976.097.892,13	167,9%
<b>Total</b>	<b>26.808.853.747,07</b>	<b>37.293.259.579,00</b>	<b>39,1%</b>

*Fuente: SENIAT, OEEEEAT, Cálculos Propios*



*Fuente: SENIAT, OEEEEAT, Cálculos Propios*

Como mencionamos en la gráfica anterior, en el mes de octubre de 2011 se descontaron más del doble de las retenciones que se encontraban acumuladas hasta la

fecha, disminuyendo los valores acumulados hasta el incremento que se produce en diciembre de ese año.

En el mes de agosto del 2010, se observa un leve incremento del total de retenciones de I.V.A lo que representa un 9% de la misma, consecuencia de las decisiones económicas mencionadas anteriormente.

Para calcular el porcentaje de retención óptimo desde el punto de vista de la administración tributaria, se utilizó la base de datos de Declaraciones de I.V.A por ítems mediante la herramienta estadística SPSS.

A manera de resumen el investigador desarrolla este objetivo en dos fases, en la primera fase se explica en que consiste este procedimiento de retenciones para facilitar la interpretación de los resultados (Segunda Fase).

### **Fase 1: Resumen**

El esquema de retenciones creado como un mecanismo de control del I.V.A y que consiste en que aquellos contribuyentes designados por la Administración Tributaria como agentes de retención, captan una parte del impuesto (en teoría, equivalente a la cuota tributaria sobre sus proveedores de bienes o servicios), para ser enterado por el Fisco Nacional. Este esquema permite que el control sea ejercido por intermedio del agente de retención sobre un grupo grandes de contribuyentes.

Desde el punto de vista económico el esquema de retenciones presenta dos efectos, el primero el anticipo del impuesto que debían enterar los contribuyentes durante el mes siguiente a su período de imposición y cuyo efecto en la caja de la Tesorería se observa durante el primer mes de aplicación. El segundo efecto es que disminuye los niveles de evasión, dado que permite controlar a un grupo mayor de

contribuyentes por intermedio del Agente de retención, optimizando los recursos escasos con que cuenta la administración tributaria y su obligatoriedad de controlar a la totalidad de los contribuyentes.

No obstante, estos resultados económicos afectarán en mayor o menor medida a los contribuyentes dependiendo principalmente de las tasas aplicadas, ya que cualquier desproporción en esta última tendrá lo que en teoría llaman “Exceso de Gravamen” el cual procede de las distorsiones en el comportamiento económico que provocan los impuestos. (Harvey Rosen. 2002)

Para entender mejor la aplicación del mecanismo en Venezuela es importante realizar una breve descripción de su diseño y su funcionamiento, así el esquema de retenciones venezolano presenta las siguientes particularidades:

- El porcentaje de retención fue fijado en 75% para los contribuyentes ordinarios y 100% a los contribuyentes con ventas a Organismos del Estado a diferencia de otros países cuyo porcentaje es menor.
- El esquema permite compensar el excedente de retenciones contra cualquier tributo nacional, en las condiciones y requisitos que indique la Administración Tributaria.
- El esquema contempla la retención entre Agentes de Retención.

Existe una amplia discusión en el ámbito profesional y técnico en cuanto al porcentaje de retención aplicable, ya que algunos expertos de la Oficina de Estudios Económicos Aduaneros y Tributarios del SENIAT consideran que el mismo debe ser equivalente a la cuota tributaria a pagar. Este criterio se basa en el hecho de que las retenciones son un mecanismo de control para disminuir la evasión y no un esquema recaudatorio. El enfoque implica que la administración no acumula recursos en

exceso para su devolución, con lo cual se minimizan los costos administrativos de controlar el esquema y adicionalmente se evita la discrecionalidad del funcionario para el momento de su compensación.

Otro criterio sostenido por dichos expertos es aquel mediante el cual se debe aplicar un porcentaje de retención elevado con el fin de que aquellos contribuyentes que acumulen créditos fiscales los soliciten a la administración y éstos demuestren, con los respectivos soportes, la validez de los mismos. Este criterio implica la acumulación de créditos fiscales como consecuencia de no poder compensar el monto de las retenciones, con lo cual se incrementan los costos de la administración tributaria en el control y devolución de los mismos, trayendo como consecuencia que aumenta la discrecionalidad de los funcionarios al deber autorizar su compensación con otro tributo.

Ahora bien, en virtud de la discusión planteada surge la siguiente interrogante ¿Será el porcentaje de retención el más adecuado desde el punto de vista recaudatorio?

Partiendo de esta interrogante, se puede determinar el cálculo de la retención y del porcentaje de retención óptimo promedio por medio del cual existe un mínimo de acumulación de créditos fiscales no compensados y en consecuencia una mayor transparencia en la administración del régimen al ser menos costoso, el cual se define de la siguiente manera:

$$Rt = \% Rt \times DF \quad \text{donde}$$

Rt = Retención  
% Rt = Porcentaje de retención promedio  
DF = Débito Fiscal

Asimismo, el porcentaje de retención promedio está definido por la siguiente ecuación:

$$\% Rt = \sum CT / \sum DF \quad \text{donde}$$

CT = Cuota Tributaria

#### **CUADRO XVIII - DESCRIPCIÓN DE ITEMS DE RETENCIONES DE I.V.A**

<b>Ítem</b>	<b>Descripción</b>
<b>49</b>	<b>Total Débitos Fiscales</b>
<b>53</b>	<b>Total Cuota Tributaria del Período</b>

Por lo tanto para determinar el porcentaje de retención se calcula de la siguiente formula:

$$\% Rt = \text{Ítem 53} / \text{Ítem 49}$$

Para la elaboración de este trabajo se utilizó la información proveniente del total de declaraciones de I.V.A mensuales para el período 2010-2011, suministrada por la Oficina de Estadística Aduanera y Tributaria del SENIAT, tomada de la base de datos del ISENIAT, esto con el fin de organizar los datos agregados para los fines propuestos en esta investigación.

#### **Fase 2: Resultados**

La estimación de la cuota tributaria promedio (media) de los contribuyentes especiales se realizó a partir de las declaraciones mensuales registradas en la base de datos de I.V.A por ítems, el porcentaje de retención promedio y su desviación típica, se calcularon a partir de la fórmula  $\% Rt = \text{Ítem 53} / \text{Ítem 49}$  con el objeto de mostrar los límites mínimos y máximos dentro de los cuales se podría establecer un

porcentaje de retención coherente con la proporción de débitos y créditos soportados por los contribuyentes.

De esta manera se presenta el porcentaje óptimo de los resultados arrojados por las declaraciones registradas en el “ISENIAT”:

<b>CUADRO XIX - Porcentaje Óptimo de Retención promedio para Contribuyentes (2010-2011)</b>		
<b>MEDIA-DESVIACIÓN</b>	<b>MEDIA</b>	<b>MEDIA +DESVIACIÓN</b>
<b>29,51%</b>	<b>44,60%</b>	<b>59,70%</b>
<b>DESVIACIÓN TÍPICA 15,09%</b>		

*Fuente: SENIAT, OEEEEAT, Cálculos Propios*

De acuerdo con la información presentada de los contribuyentes especiales pertenecientes a la Región Capital para el periodo 2010-2011, tenemos que el promedio de la cuota tributaria con relación a los débitos fiscales arroja un resultado de 44.60%, asimismo, al considerar la desviación típica (desvíos con respecto a la media), el porcentaje de retención mínimo aplicable sería de 29.51%, el cual abarcaría aproximadamente el 66.1% de la cuota tributaria promedio de todos los contribuyentes, partiendo del supuesto que la distribución de los mismos se comporta de forma normal. De igual manera, si consideramos incrementar al valor medio la desviación típica, tenemos que el porcentaje de retención quedaría en 59.70%, lo que podríamos resumir que los límites se encuentran entre un 30% y 60%.

Partiendo del mismo supuesto, la cuota tributaria al colocar dichos porcentajes por encima de la media aritmética en una desviación típica, se estaría afectando a un porcentaje importante de contribuyentes con retenciones soportadas y no compensadas debiendo administrar el SENIAT una cantidad de reintegros, pero indudablemente menor que los niveles actuales.

La disminución del porcentaje de retención del I.V.A nos lleva necesariamente a plantear la interrogante de si esta afectará la recaudación y la cuantía de la misma, dado que cualquier impacto importante en los ingresos podría afectar el flujo de caja de la Tesorería Nacional. Desde el punto de vista teórico, una disminución de la tasa de retención debería afectar solamente el monto de las retenciones en exceso cobradas por el fisco, ya que el porcentaje determinado es el reflejo de la cuota tributaria promedio proveniente de las declaraciones de IVA de los contribuyentes Ordinarios y Especiales.

A manera de información, en el siguiente cuadro se muestra la simulación de una posible disminución del porcentaje de retención; su efecto en el flujo de caja de la Tesorería Nacional y la acumulación de retenciones no compensadas para el período 2010-2011.

**CUADRO XX - Escenarios de los Porcentajes de Retenciones y su efecto en la Recaudación**  
Período: 2010-2011

Porcentajes de Retención	Base Imponible (Débitos Fiscales) BsF	Efecto Caja	Retenciones no Compensadas
75%	811.105.123.652,64		53.756.212.202,97
65%	729.994.611.287,38	-81.110.512.365,26	48.380.590.982,67
60%	689.439.355.104,74	-121.665.768.547,90	45.692.780.372,52
45%	567.773.586.556,85	-243.331.537.095,79	37.629.348.542,08
35%	486.663.074.191,58	-324.442.049.461,06	32.253.727.321,78
30%	446.107.818.008,95	-364.997.305.643,69	29.565.916.711,63

*Fuente: SENIAT, OEEEAT, Cálculos Propios*

La Base Imponible de las declaraciones se obtiene de la suma de los ítems (42, 46, 442, 443), las Retenciones no Compensadas corresponde al ítem 54 de la declaración de I.V.A.

En el cuadro se aprecia que una disminución del porcentaje de retención disminuiría de manera importante el flujo de caja de la Tesorería Nacional, pero a su vez la velocidad a la cual se acumulan las retenciones no compensadas también caería de manera importante.

## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSIONES**

La tasa de retención del Impuesto al Valor Agregado constituye un elemento esencial dentro del diseño de todo el régimen como se pudo constatar a lo largo del análisis realizado en el presente trabajo. En tal sentido, la determinación del mismo tomando como base las declaraciones del Impuesto presentadas por los Contribuyentes Especiales de la Región Capital, en el periodo 2010 y 2011 registradas en el ISENIAT, es el soporte más fehaciente que le da validez a cualquier análisis relacionado con el tema propuesto.

Así, los resultados arrojados por la información manejada por el SENIAT, relacionada específicamente con la cuota tributaria, los débitos fiscales y las retenciones no aplicadas, indican que el porcentaje de retenciones vigentes se encuentra por encima de los valores reales manejados por los contribuyentes, es decir, en el caso de los contribuyentes especiales el porcentaje promedio estimado de la cuota tributaria con relación a los débitos fiscales se encuentra en 44,60%, mientras que el mismo porcentaje vigente está en 75%, de ello se deduce que el régimen de retenciones en Venezuela presenta porcentajes muy elevados, lo que implica la acumulación de créditos fiscales no aplicados para su deducción.

En tal sentido, un aporte para evitar esta acumulación de créditos fiscales pasa necesariamente por dos vías, la primera de ellas es disminuir la tasa de retención tomando en consideración los promedios estimados o sus rangos, estos son:

- Para Contribuyentes Especiales el porcentaje de retención se podría establecer en 45% promedio. No obstante, se calcularon los porcentajes mínimos y máximos que se pudieran establecer de acuerdo con los resultados, estos son: como mínimos la media menos la desviación estándar resulta en 30% y valor máximos, es decir, el resultado de la media más una desviación estándar es de 60%.

La segunda vía sería crear un procedimiento de devolución expedito que evite acumulaciones innecesarias de créditos fiscales no compensados que puedan perjudicar el normal desenvolvimiento de la actividad productiva de los contribuyentes y su consecuente traslado a los precios.

La decisión de disminuir el porcentaje de retención implica la caída de los ingresos de la Tesorería Nacional, motivo por el cual la aprobación de esta medida parece poco viable desde el punto de vista económico. En tal sentido, una opción más viable, de acuerdo con las opciones analizadas, sería la aplicación de un mecanismo expedito de devolución o cesión de las retenciones no aplicadas con una adecuada programación por parte del SENIAT por mandato del Ministerio del Poder Popular de Economía, Finanzas y Banca Pública, que permita minimizar el impacto negativo en la recaudación.

## RECOMENDACIONES

Se recomienda a la administración tributaria revisar el porcentaje de retención establecido ya que si bien la recaudación de tributos a través de impuestos indirectos es pieza clave para obtener ingresos permanentes, hay que adecuarlos a las necesidades y características de cada situación, estas no deben estar divorciadas de la realidad económica del país.

Al mismo tiempo, el Estado debe mejorar el cumplimiento de los valores de igualdad, justicia, defensa, de manera de crear confianza en su gestión, y los contribuyentes especiales se identifiquen con la política tributaria ya que no habrá persona que muestre satisfacción al pagar sus impuestos si el Estado no le retribuye sus servicios.

Cabe destacar, que los contribuyentes especiales deben hacer de su conocimiento que existen sólidos argumentos para solicitar la modificación del porcentaje de retención de la providencia. Plantear la problemática causada por la imposición de la ley donde se clasifica a los contribuyentes especiales a las entidades competentes para lograr solventar la misma.

En resumen, es imperante la necesidad de revisar la normativa en los impuestos tipo valor agregado, atendiendo al derecho comparado Latinoamericano en referencia a los sistemas de retenciones, con la finalidad de reestablecer las garantías y respetar la capacidad económica de los contribuyentes, estableciendo así un rango razonable para la determinación de los porcentajes de retención y procedimientos expeditos en cuanto a la recuperación de las retenciones que no se logren descontar.

## FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT, 2004). *Imposición al Valor Agregado (I.V.A.) en Venezuela.*

Arias, F. (2006). *El Proyecto de Investigación Introducción a la metodología científica.* Caracas: Editorial Texto, c.a.

Bohórquez, L. (2003). *Efectos Financieros y Administrativos causados por las Retenciones del I.V.A. en los Contribuyentes Especiales.* Tesis para obtener la Licenciatura en Contaduría Pública, Universidad Central de Venezuela, Caracas.

Rodríguez, C (2006). *Modelo Econométrico de Recaudación del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) para disminuir la Evasión Fiscal Caso: Venezuela.* Concurso Premio SENIAT a la Investigación.

Mendez, A. (2008). *Efectos de la Retención del Impuesto al Valor Agregado en los Contribuyentes Especiales, en condición de Agentes y Sujetos de Retención Caso Estudio: Consorcio Servicios de Ingeniería, Mantenimiento, Construcción y Operaciones, SIMCO.* Tesis para obtener la Especialización en Ciencias Contables, Mención Tributos, Área Rentas Internas, Universidad de los Andes, Mérida.

Cabanellas de Torres, G.(2000).*Diccionario Jurídico Elemental.* Argentina: Editorial

Heliasta. Carrero, G. (2006). *Efectos Financieros Jurídicos y Administrativos de la Aplicación del Régimen de Retenciones del I.V.A. sobre los Contribuyentes Especiales. Caso de Estudio: Empresa CQ durante el período 2003-2005.* Tesis de Especialización en Rentas Internas, Universidad de Los Andes, Mérida.

Claret Véliz, A. (2008). *¿Cómo hacer y defender una tesis?*. Caracas: Editorial Texto.

Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 37.305, Octubre 17, 2001.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial, 36.870, Diciembre 30, 1999.

Fraga Pittaluga, L. (2006). *Principios Constitucionales de la Tributación*. Caracas: Editorial Torino

Hurtado de Barrera, J. (2007). *El Proyecto de Investigación. Metodología de la Investigación Holística*. Caracas: Ediciones Quirón.

Ley de Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.601 (Extraordinaria), Agosto 30, 2002.

Ley de Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.999, Agosto 11, 2004.

Méndez, C. (1995). *Metodología*. Colombia: McGRAW - HILL

Harvey Rosen. (2002). *Hacienda Pública*, quinta edición.

Ley de Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.617, Febrero 01, 2007.

Moya Millan, E. (2003). *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Caracas: Mobilibros.

Providencia Administrativa N° 0685. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.622, Febrero 08, 2007.

Providencia Administrativa SNAT/2002/1454. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.585, Diciembre 06, 2002.

Providencia Administrativa SNAT/2002/1455. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.585, Diciembre 06, 2002.

Providencia Administrativa SNAT/2005/0056. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38136, Febrero 02, 2005.

Providencia Administrativa SNAT/2005/0056-A. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38188, Mayo 17, 2005.

Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (Decreto N° 206). (1999, Julio 09).Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 5.363 (Extraordinaria), Julio 12, 1999.

Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. (SENIAT, 2005). Impuesto al Valor Agregado, definiciones básicas, fundamento legal y reglamentario y reseña histórica.

Tamayo, M. (2001). *El Proceso de la Investigación Científica*. México: Editorial Limusa.

Velásquez Alvaray, O. (1988). *Impuesto al Valor Agregado. Aspectos Conceptuales*. Caracas.

Villegas, H. (1980). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Argentina: Ediciones de Depalma.

# ANEXOS

## ANEXO 1

### DÉBITOS FISCALES

Los débitos fiscales están constituidos por 13 ítems o variables, los cuales se describen a continuación:

CONCEPTO	N° DE ÍTEM	DESCRIPCIÓN
<b>Débitos Fiscales</b>	40	En esta casilla se indican las ventas efectuadas en el país, no sujetas al Pago de IVA. Transmisión de propiedad de bienes muebles realizadas a título oneroso o con reserva de dominio, hecha en el país, exentas del pago del IVA
<b>Ventas Internas</b>	41	En esta casilla se indica el monto de los bienes muebles corporales salidos del territorio aduanero nacional, siempre que sea a título definitivo y para su uso y consumo fuera de Venezuela, realizadas durante el período de imposición. Incluye la exportación de servicios aprovechados en el extranjero
<b>Ventas internas gravadas por alícuota general</b>	42	En esta casilla se indica el monto de las ventas efectuadas en el país durante el período impositivo, gravadas solo con la alícuota general
<b>Débitos Fiscales</b>	43	En esta casilla se indica el resultado de multiplicar el monto señalado en el ítem 42, por la alícuota general del impuesto
<b>Ventas internas gravadas por alícuota general más adicional</b>	442	En esta casilla se indica el monto de las ventas efectuadas en el país durante el período impositivo, gravadas con la alícuota general más la adicional
<b>Débitos Fiscales</b>	452	En esta casilla se indica el resultado de multiplicar el monto señalado en el ítem 442, por la alícuota general más la adicional
<b>Ventas internas gravadas por alícuota reducida</b>	443	En esta casilla se indica el monto de las ventas efectuadas en el país durante el período impositivo, gravadas con la alícuota reducida
<b>Débitos Fiscales</b>	453	En esta casilla se indica el resultado de multiplicar el monto señalado en el ítem 443, por la alícuota reducida
<b>Total ventas y débitos fiscales para efecto de determinación</b>	46	En esta casilla se indica la suma de los ítems 40, 41, 42, 442 y 443. En el caso de ser contribuyente formal se indica el monto total de las ventas del período a ser declarado
<b>Débitos Fiscales</b>	47	En esta casilla se indica la suma de los ítems 43, 452 y 453
<b>Ajustes a los débitos fiscales de períodos anteriores</b>	48	En esta casilla se indica el total de los ajustes a los débitos fiscales realizados en el libro de ventas durante el período. En el caso de ser negativo se indica el mismo valor del total de débitos fiscales del período con signo negativo
<b>Certificados de débitos fiscales exonerados</b>	80	En esta casilla se indica el total de los Certificados de Débitos Fiscales (recibidos de entes exonerados), registrados en el libro de ventas durante el período
<b>Total de débitos fiscales</b>	49	En esta casilla se indica el resultado de la operación (ítem 47 + ó - ítem 48 - ítem 80)

*Fuente: Lic. Yuliana Barbosa Arana (2011)*

## ANEXO II

### CRÉDITOS FISCALES

Los créditos fiscales están constituidos por 24 ítems o variables, los cuales se describen a continuación:

CONCEPTO	Nº DE ITEM	DESCRIPCIÓN
<b>Compras no gravadas y/o sin derecho a crédito fiscal</b>	30	En esta casilla se indica el monto de las compras no gravadas, no sujetas y/o sin derecho a crédito fiscal
<b>Compras Importación gravadas por alícuota general</b>	31	En esta casilla se indica el total de las compras de bienes o servicios extranjeros destinados a permanecer permanentemente en el país, gravadas sólo con la alícuota general
<b>Créditos Fiscales</b>	32	En esta casilla se indica el monto total del impuesto pagado durante el período, por las importaciones de bienes muebles y/o servicios, gravadas sólo con la alícuota general
<b>Compras Importación gravadas por alícuota general más adicional</b>	312	En esta casilla se indica el monto total de las compras de bienes o servicios extranjeros destinados a permanecer permanentemente en el país, gravadas con la alícuota general más la adicional, efectuadas en el período impositivo.
<b>Créditos Fiscales</b>	322	En esta casilla se indica el monto total del impuesto pagado durante el período, por las importaciones de bienes muebles y/o de servicios, gravadas con la alícuota general más la adicional.
<b>Compras Importación gravadas por alícuota reducida</b>	313	En esta casilla se indica el monto total de las compras de bienes o servicios extranjeros destinados a permanecer permanentemente en el país, gravadas con la alícuota reducida, efectuadas durante el período impositivo.
<b>Créditos Fiscales</b>	323	En esta casilla se indica el monto total del impuesto pagado durante el período, por las importaciones de bienes muebles y/o de servicios, gravadas con alícuota reducida.
<b>Compras Internas gravadas sólo por alícuota general</b>	33	En esta casilla se indica el monto total de las compras de bienes o servicios nacionales, gravadas sólo con la alícuota general, efectuadas en el período impositivo.
<b>Créditos Fiscales</b>	34	En esta casilla se indica el monto total del impuesto soportado durante el período, por las adquisiciones de bienes muebles y/o recepciones de servicios realizadas en el país, gravadas sólo con la alícuota general.
<b>Compras Internas gravadas por alícuota general más adicional</b>	332	En esta casilla se indica el monto total de las compras de bienes o servicios nacionales gravadas con la alícuota general más la adicional, efectuadas en el período impositivo
<b>Créditos Fiscales</b>	342	En esta casilla se indica el monto total del impuesto soportado durante el período, por las adquisiciones de bienes muebles y/o recepciones de servicios realizadas en el país, gravadas

		con la alícuota general más la adicional.
<b>Compras Internas gravadas por alícuota reducida</b>	333	En esta casilla se indica el monto total de las compras de bienes o servicios nacionales gravadas con la alícuota reducida, efectuadas en el período de imposición.
<b>Créditos Fiscales</b>	343	En esta casilla se indica el monto total del impuesto soportado durante el período, por las adquisiciones de bienes muebles y/o recepciones de servicios realizadas en el país, gravadas solo con alícuota reducida.
<b>Total compras y créditos fiscales del período</b>	35	En esta casilla se indica la suma de los montos señalados en los ítems 30, 31, 312, 313, 33, 332 y 333. En caso de ser contribuyente formal indique el monto total de las compras del período excluyendo el Impuesto al valor agregado.
<b>Créditos Fiscales</b>	36	En esta casilla se indica la suma de los montos señalados en los ítems 32, 322, 323, 34, 342 y 343. En caso de ser contribuyente formal indique el monto total del impuesto soportado
<b>Créditos Fiscales totalmente deducibles</b>	70	En esta casilla se indica la sumatoria de los montos de créditos fiscales originados de las compras de bienes y/o servicios nacionales o provenientes del exterior utilizados exclusivamente en la realización de las operaciones gravadas.
<b>Créditos Fiscales producto de la aplicación del porcentaje de la prorrata</b>	37	En esta casilla se indica el resultado de la aplicación de ((ítem 36 - ítem 70) * % de Prorrata). El porcentaje de prorrata se obtiene de la operación ((ítem 41 + 42 + 442 + 443) / ítem 46). Utilice únicamente si realizó ventas en el país no gravadas por el impuesto.
<b>Total créditos fiscales deducibles</b>	71	En esta casilla se indica el resultado de la operación (ítem 70 + ítem 37)
<b>Excedente créditos fiscales del mes anterior</b>	20	En esta casilla se indica si posee excedente de créditos fiscales correspondientes al período anterior, colóquelo en este campo.
<b>Reintegro solicitado (Solo exportadores)</b>	21	En esta casilla se indica si corresponde, el monto total de los créditos fiscales solicitados en el período ante la Administración Tributaria por concepto de reintegro a exportadores
<b>Reintegro solicitado</b>	81	En esta casilla se indica el monto del reintegro solicitado (solo quién suministre bienes o presten servicios a entes exonerados)
<b>Ajustes a los Créditos Fiscales de períodos anteriores</b>	38	En esta casilla se coloca el total de los ajustes realizados en el libro de compras durante el período. En caso de ser negativo coloque el mismo monto indicado en el ítem 47 con signo negativos el monto resultante de la operación (ítem 71 + ítem 20 - ítem 21 - ítem 81)
<b>Certificados de Débitos Fiscales Exonerados</b>	82	En esta casilla se indica el monto de los certificados de débitos fiscales exonerados, emitidos por Entes Exonerados, registrado en el período.
<b>Total créditos fiscales</b>	39	En esta casilla se indica el resultado de la operación (ítem 71 + ítem 20 - ítem 21 - ítem 81 +/- ítem 38 - ítem 82)

Fuente: Lic. Yuliana Barbosa Arana (2011)

### ANEXO III

## LA AUTOLIQUIDACIÓN

La Autoliquidación está constituida por 22 ítems o variables, los cuales se describen a continuación:

CONCEPTO	Nº DE ÍTEM	DESCRIPCIÓN
<b>Total Cuota Tributaria del Período</b>	53	En esta casilla se indica el resultado de la operación (ítem 49 - ítem 39). Utilice únicamente si el total de débitos fiscales (ítem 49) es mayor que el total de créditos fiscales (ítem 39).
<b>Excedente de Crédito Fiscal para el mes siguiente</b>	60	En esta casilla se indica el resultado de la operación (ítem 39 - ítem 49). Utilice únicamente si el total de créditos fiscales (ítem 39) es mayor que el total de débitos fiscales (ítem 49)
<b>Impuesto pagado en declaración(es) sustituida(s)</b>	22	En esta casilla se indica el total de impuesto del período pagado en la(s) declaración(es) sustituida(s).
<b>Retenciones descontadas en declaración(es) sustituida(s)</b>	51	En esta casilla se indica el total de impuesto que le fue retenido por clientes designados como agentes de retención, descontado en la(s) declaración(es) sustituida(s).
<b>Percepciones descontadas en declaración(es) sustituida(S)</b>	24	En esta casilla se indica el total de impuesto anticipado como percepción en aduanas, descontado en la(s) declaración(es) sustituida(s).
<b>Sub-Total de Impuesto a Pagar</b>	78	En esta casilla se indica el total de impuesto anticipado como percepción en aduanas, descontado en la(s) declaración(es) sustituida(s).
<b>Retenciones acumuladas por descontar</b>	54	En esta casilla se coloca el saldo de las retenciones soportadas no utilizadas en el período anterior.
<b>Retenciones del período</b>	66	En esta casilla se coloca el total de las retenciones soportadas en el período.
<b>Créditos adquiridos por cesión de retenciones</b>	72	En esta casilla se indica el monto total de los créditos adquiridos por cesión de retenciones.
<b>Recuperación de retenciones solicitado</b>	73	En esta casilla se indica el saldo con antigüedad mayor a tres períodos impositivos.

<b>Total retenciones</b>	74	En esta casilla se indica la operación (ítem 54 + ítem 66 + ítem 72 - ítem 73)
<b>Retenciones soportadas, descontadas en esta declaración</b>	55	En esta casilla se indica el monto del impuesto que le fue retenido por clientes designados como agentes de retención, a ser descontado en esta declaración. El monto a descontar no puede ser mayor que el impuesto determinado en el ítem 53.
<b>Saldo de retenciones de I.V.A no aplicado</b>	67	En esta casilla se indica el resultado de la operación [(ítem 54 + ítem 66) - ítem 55]
<b>Sub-Total Impuesto a Pagar</b>	56	En esta casilla se indica el resultado de la operación (ítem 53 - ítem 55)
<b>Percepciones Acumuladas en Importaciones por Descontar</b>	57	En esta casilla se indica el monto pagado a los Agentes de Percepción de importaciones pendientes por descontar del período anterior.
<b>Percepciones del Período</b>	68	En esta casilla se indica el monto pagado a los Agentes de Percepción de importaciones en este período.
<b>Créditos adquiridos por cesión de percepciones</b>	75	En esta casilla se indica el monto total de los créditos adquiridos por cesión de percepciones.
<b>Recuperación de percepciones solicitado</b>	76	En esta casilla se indica el saldo con antigüedad mayor a tres períodos impositivos.
<b>Total percepciones</b>	77	En esta casilla se indica la operación (ítem 57 + ítem 68 + ítem 75 - ítem 76)
<b>Percepciones en Aduanas descontadas en esta declaración</b>	58	En esta casilla se indica el total del impuesto anticipado como percepción en aduanas, a ser descontado en esta declaración. El monto a descontar no puede ser mayor que el impuesto determinado en esta declaración (ítem 53) o que el sub-total impuesto (ítem 56) cuando hay retenciones descontadas.
<b>Saldo de Percepciones en Aduanas no Aplicado</b>	69	En esta casilla se indica el resultado de la operación [(ítem 57 + ítem 68) - ítem 56]
<b>TOTAL A PAGAR</b>	90	En esta casilla se indica el resultado de la operación [ítem 56 - ítem 58]

*Fuente: Lic. Yuliana Barbosa Arana (2011)*