

## INTRODUCCIÓN

Las variaciones en el ámbito político de Venezuela, generan impactos en las estrategias tributarias y por ende económicas del país. El Estado ha buscado un cambio en sus políticas de financiamiento, en vista de la gran dependencia de los ingresos que provienen del petróleo, los cuales inciden y desestabilizan el presupuesto nacional, cuando se dan fluctuaciones en los precios del barril; es por esto que a través de los tributos, entre los cuales se encuentran los impuestos indirectos, tales como el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), se le permite al Estado obtener ingresos corrientes y seguros que garanticen la estabilidad del presupuesto nacional.

El objetivo principal para adoptar el IVA en Venezuela, fue su potencial para producir ingresos fiscales y así satisfacer las necesidades y los gastos corrientes del país. Este impuesto, desde su incorporación en el sistema tributario venezolano, se ha convertido en una fuente muy importante de ingresos no petroleros con una flexibilidad significativa para ajustarse según las necesidades del sector público y compensar parcialmente las fluctuaciones en los precios petroleros.

La filosofía que subyace en este impuesto, es incorporar en cada etapa productiva un valor al bien, por ello se impone como un impuesto al valor añadido, interviniendo en la mayoría de las transacciones comerciales de ventas y prestación de servicios. Al respecto Sol (2004) señala “La implementación de este impuesto, ofrece grandes ventajas a las administraciones tributarias en su aplicación porque, una vez introducido al sistema y vencidas las barreras de su incorporación, encuentra poca resistencia de su pago por parte de los consumidores, conduciendo a que el control y recaudación descansen en los proveedores de bienes y servicios, además su fiscalización y recaudación resultan más sencillas a diferencia de

los impuestos que gravan la renta” (p.98), hasta la introducción del Régimen de Retenciones del IVA normado a través de las providencias administrativas N° SNAT/ 2002/1455 Y SNAT/2005/0056. Este procedimiento de retención supone distorsiones en la cadena de producción y comercialización, limitando la posibilidad de recuperación del impuesto anticipado en el proceso, por los contribuyentes ordinarios, a través de las retenciones de la cual son objeto, alterando el carácter no acumulativo del impuesto, y el hecho de que sea el consumidor final quien soporte dicha carga económica.

Son muchas las empresas que hoy se encuentran afectadas por este sistema de retenciones, tal es el caso de la empresa objeto de investigación del presente trabajo, denominada CQ, la cual ha visto afectada sustancialmente su liquidez monetaria desde la implementación de este Régimen de Retenciones.

En tal sentido, el presente estudio pretende determinar los efectos financieros, jurídicos y administrativos de este sistema sobre los contribuyentes, especialmente la empresa CQ. Para esto, la investigación se enmarca en un estudio de campo de tipo, mixto y analítico, estructurándose de la siguiente manera:

El Capítulo I, plantea la problemática que genera para los contribuyentes el Régimen de Retenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado; especialmente, a la empresa objeto de estudio CQ. Allí se presentan los objetivos del trabajo, su justificación, así como, las limitaciones y el alcance de la investigación.

En el Capítulo II se encuentra el marco teórico, el cual hace referencia al IVA como instrumento legal que origina el problema planteado en su carácter de impuesto indirecto, su evolución en el sistema impositivo venezolano, sus características, naturaleza, sujetos de la relación jurídico

tributaria; además, se explica el sistema de retenciones del IVA, los mecanismos y las obligaciones que deben cumplir los involucrados, se detallan las respectivas providencias administrativas y las bases legales en las cuales se sustenta el estudio.

En el Capítulo III se incluye el marco metodológico, donde se especifica el tipo de investigación; se describe la metodología; se detallan las técnicas de recolección de datos, se presenta el instrumento utilizado y se expone la validación y confiabilidad del mismo.

El Capítulo IV comprende un análisis de los resultados donde se desarrollan las entrevistas y una serie de cuadros y gráficos que muestran la afectación financiera, jurídica y administrativa del régimen de retenciones a la empresa CQ.

En el Capítulo V, finalmente se muestran las conclusiones y recomendaciones basadas en los resultados obtenidos en la presente investigación.

## **CAPÍTULO I**

### **PROBLEMA**

#### **1.1. - Planteamiento del Problema**

En términos generales el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) es un impuesto nacional sobre el consumo, así como sobre la realización de determinadas obras y locaciones, y la prestación de servicios, que tiene que ser abonado por los contribuyentes en cada una de las etapas del proceso económico, en proporción al valor agregado del producto. En Venezuela, el IVA, ha sufrido múltiples reformas desde su inclusión en el Sistema Tributario Venezolano hasta la actualidad, siendo la última de ellas publicada, en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 37.999, de fecha 11 de agosto de 2004.

En este orden de ideas el artículo N° 1 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de la gaceta oficial N° 37.999 año 2004, plantea:

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 imponible en esta Ley.

Este impuesto permite al sistema tributario venezolano contar con un instrumento eficiente de recaudación sin efectos acumulativos ni distorsiones micro y macroeconómicas.

En la actualidad el IVA constituye el más importante impuesto desde el punto de vista de la recaudación que genera, y por los controles sustanciales y formales a los que se encuentran sujetos los contribuyentes. Así pues, es un impuesto “plurifásico”, porque lo pagan todas las empresas en cada una de las etapas de producción, comercialización y distribución, y “no acumulativo”, pues el objeto de la imposición no es valor total, sino el mayor valor que el producto adquiere a lo largo de la cadena de producción, distribución y comercialización. Es decir, grava en cada etapa el valor añadido hasta el consumidor final, con el objeto de que el tributo recaiga sobre éste; quien en definitiva viene a ser el verdadero sujeto pasivo del impuesto.

En líneas generales el pago de este impuesto nacional, lo realiza el vendedor del bien mueble o prestador del servicio, por el diferencial que resulte de restar, al impuesto de las ventas realizadas en el periodo (débito fiscal), el monto de todos los impuestos soportados en sus adquisiciones e importaciones de bienes y servicios durante el mismo período (crédito fiscal) más los que se hayan soportado en períodos previos que no hayan podido deducirse. De conformidad con lo previsto en el artículo 32 de la Ley, “el resultado será la cuota del impuesto a pagar correspondiente a ese período de imposición” liquidándose de manera periódica y mensual.

Paralelamente a este proceso de determinación y recaudación del IVA, el Servicio Nacional Integrado de la Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) publicó en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.573 de fecha 15 de Noviembre del 2002, la providencia administrativa SNAT/2002/1419, la cual introdujo un mecanismo adicional de control y recaudación como lo es el Régimen de Retenciones del IVA, designando a los Contribuyentes Especiales como Agentes de Retención de este impuesto, a partir del 01 de diciembre del 2002, estableciendo que la

retención, su declaración y enteramiento se aplicaría a partir del 01 de enero 2003. A pocos días, la referida providencia fue modificada y nuevamente publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.585, de fecha 5 de diciembre de 2002, esta vez, bajo las siglas SNAT/2002/1455, y con vigencia a partir del 01 de enero de 2003.

El 28 de febrero de 2005, se modificó el régimen consagrado por ambos instrumentos y fue sustituido por uno nuevo previsto en la providencia SNAT/2005/0056, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.585, entrando en vigencia a partir del primero (01) de abril de 2005, la cual amplía y detalla los diversos elementos que integran el régimen de retenciones e incluye, por primera vez el procedimiento de recuperación de retenciones acumuladas.

En este sentido los sujetos pasivos que realicen transacciones gravables por el IVA con Contribuyentes Especiales, estarán sujetos al pago anticipado de este impuesto por vía de la retención, incluyendo las transacciones que se realicen entre contribuyentes especiales.

De esta manera se establece el deber formal de los Contribuyentes Especiales de fungir como Agentes de Retención del IVA, quedando expresamente obligados a retener y enterar al fisco, quincenalmente, el setenta y cinco por ciento (75%) y en algunos casos el cien por ciento (100%) de los débitos fiscales que les facturen sus proveedores de bienes y servicios, incluyendo otros contribuyentes especiales. Cuando el IVA retenido sea del setenta y cinco por ciento (75%), el veinticinco por ciento (25%) restante le será pagado al proveedor o contribuyente ordinario en efectivo, transferencia o cheque según lo pactado con sus clientes. Por cada monto retenido se entregará un comprobante de retención, el cual será considerado por la Administración Tributaria como comprobante de pago utilizable en la

compensación de créditos y débitos, pudiendo ser descontado de la cuota tributaria determinada para el periodo en el cual se produjo la entrega del documento.

Este mecanismo de recaudación del IVA por la vía de retenciones, puede traer cambios estructurales en el capital de trabajo de las empresas tanto para los contribuyentes ordinarios, sujetos de retención, así como para los contribuyentes especiales que fungen como Agentes de Retención. Así por ejemplo, un contribuyente especial, que pagaba a sus proveedores con políticas de financiamiento de treinta, sesenta o noventa días, al recibir las facturas deben enterar al fisco el monto del IVA en la quincena siguiente a la retención efectuada, modificando radicalmente el flujo de caja establecido, lo cual puede llevar a reformular las políticas de financiamiento, así como, eventualmente, los costos de venta.

Por su parte, los contribuyentes que fungen como proveedores de los contribuyentes especiales, pueden verse afectados al retenerles sumas de dinero que por derecho y, según lo contemplado en la Ley del IVA, sirven para amortizar los créditos fiscales generados, cuyo importe, el cual constituye el verdadero impuesto, lo ha de soportar el consumidor final, vulnerando así, su derecho de recuperar y compensar totalmente el impuesto ya soportado, alterando la naturaleza del impuesto.

En esencia, de acuerdo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Administración Tributaria sólo podría exigir de los contribuyentes la cuota del impuesto que se determine en virtud del mecanismo de compensación de créditos y débitos fiscales; es decir, la diferencia entre los impuestos soportados por el contribuyente y los impuestos recuperados por ellos.

Si bien es cierto que las providencias reconocen como créditos fiscales los impuestos retenidos, los cuales pueden ser compensados al final

del período con sus débitos fiscales, este monto retenido y enterado de manera anticipada puede ser mayor al impuesto que posiblemente tenga que pagar el contribuyente, una vez determinada su cuota tributaria, en cuyo caso se pudiera configurar una detracción del derecho de propiedad, al adelantar un impuesto indebido o no causado, contraviniendo el principio de la no confiscatoriedad de los tributos, tal como lo menciona los argumentos esgrimidos en los recursos interpuestos por la empresa Cervecería Polar, según el expediente 02-2535 introducido en la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo

Además, se argumenta, que mediante la aplicación de este régimen, se pudiera incurrir en la violación del principio de capacidad contributiva, por cuanto al establecerse una base presuntiva de la obligación tributaria de un setenta y cinco por ciento (75%) se está asumiendo que las empresas sólo generan créditos fiscales derivados de costos y gastos equivalentes a un veinticinco por ciento (25%) de sus ventas gravables, y que producen utilidades cercanas al setenta y cinco por ciento de sus ingresos brutos.

En este sentido, en los casos en que una empresa no logre en la realidad acercarse a esos niveles de utilidad, se sumergen a una situación de pago en exceso del tributo en forma recurrente, debido a que las retenciones efectuadas y anticipadas serán mayores a la cuota tributaria del período, asumiéndose una carga tributaria en exceso no prevista en la Ley.

Por ello, la aplicación del mecanismo de retención del Impuesto al Valor Agregado, tal como está estructurado puede influir negativamente en la economía empresarial, afectando el flujo de caja de la empresa y por ende su liquidez monetaria en un momento determinado. Este efecto, se amplifica en virtud de que la administración tributaria no cuenta con un mecanismo inmediato y eficiente de reintegro por las cantidades retenidas en exceso;



situación que, aunada a la constante pérdida del poder adquisitivo como consecuencia de la inflación, puede afectar las finanzas de los contribuyentes, generando daños en su patrimonio.

Tal es el caso de la empresa objeto de estudio para el presente trabajo, la cual puede verse sumergida en esta problemática, pues, por una parte, debe fungir como Agente de Retención del IVA, y apegarse a la normativa que este régimen contempla, lo que ocasiona cargas administrativas adicionales, incurriendo para ello, en mayores gastos por este concepto.

Por su parte, como contribuyente ordinario del impuesto, el IVA facturado a sus clientes a través de la figura del débito fiscal, no lo puede recuperar totalmente cuando le vende a contribuyentes especiales, los cuales le retienen parte sustancial del impuesto, impidiéndole recuperarlo y compensarlo adecuadamente con los impuestos soportados en el período. Esta situación puede volverse perjudicial para la empresa, en la medida en que sus operaciones de ventas se realicen con agentes de retención del impuesto y las retenciones efectuadas superen el impuesto que le correspondería pagar; generándose así, un flujo de caja continuo hacia el SENIAT y como contrapartida, una acumulación permanente de cuentas por cobrar al fisco.

Ante tales circunstancias, algunas empresas del sector económico del país, entre los cuales destacan empresas industriales, de bienes y servicios y manufactureras, no consideran procedente este régimen de retenciones, razón por la cual han interpuesto un número importante de recursos de nulidad, contra la Providencia, en sus distintas versiones, ante los tribunales de la República, a través de los cuales se ha cuestionado la constitucionalidad y legalidad de las providencias administrativas en materia

tributaria, solicitando medidas cautelares y suspensión de efectos, debido a que no sólo afecta a una gama importante de contribuyentes al establecer una serie de deberes formales para la presentación y control, sino también afecta a la administración tributaria por la acumulación de obligaciones por conceptos de reintegro del IVA anticipado y el control fiscal del impuesto. Por lo antes expuesto se plantean las siguientes interrogantes:

¿Cuáles son las leyes y normas relacionadas con el régimen de retenciones de los contribuyentes en materia de IVA?

¿Cuáles son los efectos financieros de la aplicación del régimen de retenciones de IVA sobre los contribuyentes, particularmente en el caso de la Empresa CQ, durante los años 2003-2005?

¿Cuáles son los efectos jurídicos por la aplicación del régimen de retenciones de IVA sobre los contribuyentes

¿Cuáles son los conocimientos y la aplicación de los trabajadores desde el punto de vista operativo acerca del Régimen de Retenciones de IVA en la empresa CQ?

## **1.2.-OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

### **1.2.1.-OBJETIVO GENERAL**

Analizar los efectos financieros, jurídicos y administrativos de la aplicación del régimen de retenciones de IVA sobre los contribuyentes especiales, durante los años 2003 a 2005. Caso Empresa CQ.

### **1.2.2.-OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Señalar las leyes y normas relacionadas con el régimen de retenciones de los contribuyentes en materia de IVA; su legalidad y constitucionalidad.
- Caracterizar los efectos financieros de la aplicación del régimen de retenciones de IVA en el caso de la Empresa CQ
- Describir los efectos jurídicos de la aplicación del régimen de retenciones de IVA sobre los contribuyentes especiales.
- Determinar el conocimiento y aplicación de los trabajadores desde el punto de vista operativo acerca del Régimen de Retenciones de IVA en la empresa CQ.

## **1.3.-JUSTIFICACIÓN**

Es un hecho cierto que Venezuela ha tenido elevados índices de evasión de impuestos; y también lo es la baja eficiencia de la Administración Tributaria para recaudar los tributos; tal como lo señala el Intendente Nacional de Tributos Internos del SENIAT, Noel González, quien explicó que “la evasión por concepto del IVA estaba ubicada en un setenta por ciento (70%) y ahora se ha llevado a un veintiocho por ciento (28 %) gracias a la

implementación de programas por parte de la Administración Tributaria (SENIAT) que han logrado disminuir la evasión fiscal. En este sentido, se ha constatado que uno de los mecanismos que ha permitido mejorar la recaudación, ha sido el Régimen de Retenciones, mediante el cual, los contribuyentes se convierten en verdaderos aliados de la Administración Tributaria para recaudar tributos, por cuanto resulta más fácil fiscalizar, en particular, a los contribuyentes pagadores de bienes y servicios, quienes están sometidos a penas severas frente a un incumplimiento de sus deberes como agentes de retención.

Esta realidad, constatada durante años en materia de Impuesto sobre la Renta, motivó a introducir un mecanismo similar en el campo del Impuesto al Valor Agregado, como un instrumento capaz de reducir la evasión fiscal y facilitar la recaudación, circunscribiendo los agentes de retención a los denominados entes públicos y contribuyentes especiales los cuales son objeto de esta investigación

Se decreta así, la providencia administrativa SNAT/2002/1455, emanada del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat) la cual fue sustituida más recientemente con la Providencia SNAT/2005/0056, constituyendo un régimen muy debatido, por razones de tipo económico y legal.

De ahí surge la necesidad de analizar tan polémico sistema, a fin de estudiar los aspectos financieros, jurídicos y administrativos relacionados con esta materia, y de qué forma estos afectan, o puedan afectar, a los contribuyentes.

La importancia de esta investigación, radica en el hecho de establecer, desde diversos puntos de vista, las fortalezas y debilidades de la normativa cuando es aplicada a la realidad de los contribuyentes,

presentando su viabilidad jurídica y su impacto financiero sobre las operaciones de un caso específico.

El aporte de la investigación es teórico y práctico, ya que va a generar información sobre la problemática planteada, y de esta manera se aspira contribuir a formar criterios generales que coadyuven a minimizar los problemas generados por la aplicación de la normativa estudiada, lo que permitirá eventualmente, ofrecer sugerencias de carácter correctivo.

De igual manera, se procura mediante esta investigación, brindar una herramienta adicional de análisis para estudiantes, profesionales y empresarios en general, relacionada con la cada vez más variante y exigente área tributaria; por consiguiente, el presente estudio pretende constituir una guía de referencia que permita enfocar y diseñar metodologías de trabajo como consecuencia de la normativa tributaria vigente.

En síntesis, con el presente estudio se aspira dejar abierta la posibilidad de investigaciones posteriores, sobre el tema de las consecuencias derivadas del cumplimiento de la normativa legal vigente en materia de retenciones de IVA, y contribuir con la cultura tributaria en Venezuela.

#### **1.4.-LIMITACIONES Y ALCANCES**

La investigación se fundamenta en el estudio del Régimen de Retenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado, analizando para ello exclusivamente a la providencia que designa como agentes de retención a los contribuyentes especiales, y su interrelación con el campo de aplicación. Desde el punto de vista práctico este estudio aborda el campo contable, financiero y legal, con el objeto de proporcionar conclusiones adecuadas al contexto de la actividad comercial venezolana.

Además de la sustentación teórica y bibliográfica, para el desarrollo del estudio se tomó como objeto de análisis a un Contribuyente Especial sometido al Régimen de Retenciones del IVA, el cual se encuentra domiciliado en el Distrito Capital, quien aportó la información necesaria para el desarrollo de la investigación. En este sentido, la Gerencia de la Compañía solicitó no mencionar su razón social, debido a que se expone a suministrar información financiera que le es confidencial, por tal razón ella será identificada con el nombre de empresa CQ a los fines de la investigación.

Es preciso destacar que por tratarse de un único caso de estudio, el análisis financiero y administrativo del Régimen de Retenciones del IVA, comprende la situación particular de la empresa CQ.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

#### **2.1.- ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN**

Para la elaboración de la presente investigación se realizó una importante revisión de información teórica aportada por trabajos e investigaciones que guardan relación con el presente estudio como lo es el régimen de retenciones del IVA, entre los cuales podemos citar los siguientes:

Carrero H. y Noguera M. (2004) realizaron una investigación sobre el “Análisis de los Aspectos Jurídicos y Tributarios de la Implementación del Régimen de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado durante los años 2002 y 2003”, siendo su objetivo estudiar los aspectos jurídicos y tributarios de la implementación del Régimen de Retenciones con la aplicación de la providencia administrativa SNAT/2002/1455, en la jurisdicción adscrita a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital durante los años 2002 y 2003. Se trata de una investigación de tipo descriptiva y explicativa con un diseño documental, llegando a la conclusión de que la implementación de este mecanismo de retención ha incrementado la recaudación en general; de igual manera, el aporte de los contribuyentes especiales, debido a que las retenciones del Impuesto al Valor Agregado han aumentado las cifras de recaudación de este impuesto y se extiende al control fiscal de la Administración Tributaria, ahora sobre una base más amplia de contribuyentes, pero este mecanismo tal como está concebido desvirtúa el proceso de determinación y pago del Impuesto al establecerse un porcentaje de retención tan alto.

Martínez, G. (2003) realizó una investigación titulada: “Estudio de la planificación y control como herramientas creadas por los contribuyentes especiales, en el papel del agente de retención del impuesto al valor agregado, y su efecto en el estado del flujo de efectivo”, apoyándose en un estudio analítico basado en una investigación de campo descriptivo, a través del cual se indagó sobre el comportamiento de los contribuyentes ante la retención del IVA y sobre el efecto que éste origina al estado financiero de flujo de efectivo. En esta investigación el autor comenta que el provecho indebido del contribuyente en perjuicio del sujeto activo, constituye uno de los elementos participantes en el proceso administrativo; siendo estos, correlativos y dependiendo directamente uno del otro, concluyendo que una adecuada planificación en el avance de las políticas tributarias empleadas por la empresa, puede controlar de forma uniforme, el efecto de la retención del impuesto al valor agregado en el estado financiero del flujo de efectivo.

Sánchez V. (2000), desarrolló una investigación sobre “La Influencia del Impuesto al Valor Agregado en el desarrollo del Estado de Flujo de Efectivo del Departamento de Administración de las empresas designadas por el SENIAT como contribuyentes especiales en el sector de tributos internos de Maracay Estado Aragua”, la investigación estuvo centrada en un modelo analítico sustentado en una revisión documental por medio de la cual se señalaron los modelos de selección de contribuyentes especiales bajo los parámetros utilizados por el SENIAT, desarrollándose diversas interrogantes relacionadas, con el sistema operativo y organizacional, así como los efectos que para el empresario representa tal impuesto en el estado de flujo de efectivo, llegando a la siguiente conclusión: La reforma en el aspecto tributario, introdujo importantes cambios que apuntan a la simplificación de los tributos, el fortalecimiento del control fiscal y la introducción de normas en pro de hacer productiva y progresiva la carga fiscal.



Finalmente los antecedentes descritos le dan sustento teórico a la presente investigación al enfocarse la retención del Impuesto al Valor Agregado, sus implicaciones jurídicas y tributarias, así como ayudan a estudiar aquellos aspectos relevantes a la designación de los contribuyentes especiales, suministrando una visión más amplia y precisa de los sistemas de planificación a los que estos sujetos deben someterse para el enteramiento adecuado y oportuno de sus obligaciones fiscales reflejadas en el ordenamiento jurídico venezolano.

## **2.2.- BASES TEÓRICAS**

### **2.2.1.- Noción de los Impuestos Indirectos**

Los impuestos indirectos son aquellos cuya carga económica es soportada por un tercero distinto del contribuyente.

En el caso del impuesto al valor agregado, de acuerdo a Montero (2000) “este es un tributo plurifásico, que grava el valor añadido en cada etapa de comercialización, siendo el consumidor final, quien en definitiva soporta económicamente la correspondiente carga impositiva”.(p.28)

Este tipo de imposición está vinculada con el precio de los bienes o servicios, trasladando en las distintas etapas del circuito económico un valor hasta llegar al consumidor final, a quien se le recarga el precio para que lo satisfaga, a través del consumo, por lo que su forma de gravar no contempla la capacidad contributiva. De acuerdo a lo que expresa Sainz citado por Villegas H. (1992), este impuesto concede facultades al sujeto pasivo para obtener de otra persona el reembolso del impuesto pagado (p.73).

### **2.2.2.- Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela**

Venezuela entra tardíamente en el esquema de recaudación fiscal compartido por la gran mayoría de países en Latinoamérica, el Impuesto al Valor Agregado es incluido en el país, a través del Decreto Ley número 3.145, publicado en la Gaceta Oficial N° 35.304 de fecha 24 de septiembre 1993, entrando en vigencia a partir del 01 de octubre de 1993, aplicándose la alícuota impositiva general de diez por ciento (10%) a todas las operaciones, y en el caso de exportaciones cero por ciento (0%).

El objetivo primordial de la introducción de este impuesto era la recaudación de nuevos ingresos tributarios así como la reestructuración y modernización del sistema tributario. La Ley del IVA (en lo sucesivo LIVA) tuvo una existencia efímera y fue derogada y sustituida por la Ley del Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor en el gobierno del Dr. Rafael Caldera en el año de 1994, cuyo diseño y fines eran idénticos, con la modalidad de encubrir la correspondiente carga fiscal.

Luego de casi seis años de experiencia y variaciones en su alícuota impositiva, en mayo de 1999, se publicó nuevamente bajo la denominación del Impuesto al Valor Agregado, en la Gaceta Oficial N° 5.341 extraordinaria de fecha 05 de mayo de 1999. Ambos impuestos tanto el derogado como el naciente no difieren en lo referente a su esencia, diseño y fines por cuanto mantienen la misma estructura del impuesto plurifásico y no acumulativo.

Desde su entrada en vigencia, la Ley ha sido objeto de reformas, que han generado, entre otros, cambios en el porcentaje de la alícuota impositiva, la eliminación de exenciones, así como la introducción de los agentes de retención, figura que esta presente en la Ley del IVA de acuerdo a la Gaceta Oficial N° 5.600 del 26 de agosto de 2002, esta designación de los agentes de retención es modificada a través de la última reforma de la Ley, la cual

entró en vigencia el 11 de agosto del 2004, y fue publicada en la Gaceta Oficial N° 37.999, donde se establece lo siguiente:

1.- La designación de los sujetos que pueden ser nombrados como agentes de retención; a quienes por sus funciones publicas o por razones de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en la LIVA ( Artículo 11)

2.- La compensación y cesión de las retenciones soportadas en exceso (Artículo 11);

3.- La obligación de soportar el impuesto a los sujetos que realicen actividades no sujetas. Especial referencia a las empresas de seguro de soportar el Impuesto al Valor Agregado (Artículo 16);

En su artículo 16, la LIVA-2004 incluye un párrafo único en el cual expresamente consagra la obligación de los sujetos, que efectúen actividades no sujetas al Impuesto al Valor Agregado, a soportar el impuesto con ocasión de la importación o compra de bienes y la recepción de servicios gravados. Asimismo, la parte infine de esta norma establece expresamente que las empresas de seguros deben soportar el IVA, cuando paguen los montos asegurados conforme a las pólizas suscritas. Con este agregado quedaría zanjada la discusión que se planteaba sobre el particular bajo la vigencia de la LIVA-2002;

4.- La exención de los servicios médico-asistenciales y odontológicos, de cirugía y hospitalización (Artículo 19);

El artículo 19 otorga consagración legal expresa a la exención establecida por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, mediante la sentencia dictada en fecha 5 de junio de 2003.

De igual forma, la inclusión de este supuesto de exención supuso la reforma del artículo 63, para excluir a los servicios médicos prestados por entes privados, de las actividades gravadas con la alícuota reducida del ocho por ciento (8%), visto que ahora se consideran exentos de forma expresa en el artículo 19.

### **2.2.3.- El Impuesto al Valor Agregado**

El IVA, según lo establecido en el artículo 1 de la propia Ley, grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, que deben 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 establecidas en la ley como hecho imponible tales como: i) las ventas de bienes muebles y/o el retiro o desincorporación de bienes muebles realizado por los contribuyentes de este impuesto; ii) la importación definitiva de bienes muebles; iii) la prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país ; iv) la venta de exportación de bienes muebles corporales ; y v) la exportación de servicios.

Este impuesto tiene la modalidad de trasladar el gravamen sobre las distintas etapas del proceso económico y se aplica sobre el valor añadido del bien en cada eslabón de la cadena hasta llegar al consumidor final; en este sentido el valor añadido en el ciclo económico, corresponde al valor que el producto obtiene en cada etapa, menos el costo de los productos y es allí donde recae precisamente la filosofía o naturaleza del impuesto tipo valor agregado, gravar en cada etapa el valor añadido hasta el consumidor final

con el objeto de que el tributo recaiga sobre éste (Sol, 2004). No obstante no es el consumidor desde el punto de vista formal el sujeto pasivo, sino el productor, importador, industrial o comerciante; es por ello que este impuesto califica como un impuesto indirecto.

#### **2.2.4.- Características del Impuesto al Valor Agregado**

Dentro de las características más relevantes del impuesto al consumo tipo valor agregado tal como lo señala Sol J. (2004), se pueden mencionar que es un impuesto:

a) General, por cuanto grava todas las transferencias o entregas de bienes y prestaciones de servicios, importaciones definitivas y exportaciones de bienes muebles y servicios, que no estén exentas o no sujetas, o que no hayan sido beneficiadas por la dispensa del pago del impuesto otorgada por el Ejecutivo Nacional de conformidad con la ley impositiva correspondiente.

b) Indirecto, puesto que grava una manifestación indirecta de la capacidad económica; es decir, en la adquisición de bienes y servicios, o la importación de bienes se manifiesta la capacidad económica, no a través de la obtención de renta, sino a través del gasto de esa renta, del consumo, además, es calificado como un impuesto indirecto, porque la carga del impuesto es traspasada al consumidor final al ser repercutida en la cadena de comercialización de los bienes y servicios gravados por el impuesto, tal como lo señala el artículo 29 de la LIVA del año 2004. Es de destacar, que esta característica permite resaltar los sujetos pasivos en calidad de contribuyentes ordinarios (contribuyentes de derecho), y contribuyente económico o incidido de la carga tributaria quien en definitiva la soporta, el consumidor final (contribuyente de hecho).

c) Real u Objetivo, según Clavijo F. (1971) “debido a que la obligación surge sin considerar quien es el sujeto que adquiere los bienes y servicios gravados” (p.27), y se define sin tener como referencia a ningún sujeto en concreto, es decir la definición del hecho imponible no contempla la cualidad o condición económica del contribuyente.

d) Plurifásico y no acumulativo, porque grava todas las ventas efectuadas en todas las etapas del proceso de importación, producción y distribución, sin que el monto pagado por éstas sea un elemento del costo del producto (salvo en los casos de productos exentos o cuando se trate de créditos fiscales de contribuyentes ordinarios que no fuesen deducibles al determinar el impuesto).

Es decir, el impuesto recae precisamente sobre el valor agregado en cada fase o etapa del circuito económico, por cuanto el impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios es acreditado por los contribuyentes y deducido del impuesto que cobran en las ventas o prestaciones de servicios. Lo que en nuestra legislación venezolana se denomina la autoliquidación de la cuota tributaria.

e) Regresivo, como la mayoría de los impuestos a las ventas, esta exacción no toma en consideración la capacidad contributiva o enriquecimientos gravables del consumidor final, por cuanto el índice a que obedece es el consumo de bienes y servicios, es decir, el impuesto está dirigido al consumidor, según Jarach D. (1993) “produce un efecto netamente regresivo ya que la mayor parte de los consumos, y por ello la mayor parte de la carga del impuesto han de recaer sobre el sector de la población de menos recursos” (p 797).

f) Neutral, puesto que sólo grava el valor añadido en cada una de las fases del proceso de comercialización o distribución y no el valor del

impuesto más costo, por cuanto la carga impositiva se traslada hasta el consumidor final. Es decir tiene neutralidad económica ya que los actores de la actividad económica no ven distorsionadas ni influidas sus decisiones por la existencia de este impuesto.

En tal sentido, los impuestos de tipo valor agregado pueden perder este carácter cuando en el ciclo productivo se producen o comercializan bienes y servicios exentos, cuyo impuesto soportado debe ser incluido como parte del costo de los mismos, afectando el ciclo y la carga impositiva en estos rubros.

g) En las exportaciones grava en el país de destino, puesto que al aplicar la alícuota cero por ciento contribuye a igualar la carga fiscal de los productos importados y los nacionales; no dispensa el pago en el caso de las exportaciones sino que a través de la tasa “0” permite la competencia de productos equivalentes, el rescate del IVA soportado a través del sistema de débitos y créditos o de recuperaciones para que el gravamen recaiga en el país de destino de las exportaciones.

h) Desalienta y dificulta la evasión; debido a que el diseño del tributo prevé su auto control por parte de los sujetos incorporados en el circuito económico, en tanto de no facturar y reflejar el impuesto, no podrán descargar el soportado y por ende verán mermadas sus ganancias al incrementar el costo de los bienes o servicios.

i) Fácil de controlar para la Administración Tributaria, ya que con sólo revisar los libros auxiliares de la contabilidad (Libro de Compra y Libro de Ventas) y demás sistemas de cuantificación de los ingresos brutos de los sujetos pasivos, se puede verificar rápidamente si los cálculos y posteriores pagos del tributo fueron acordes a Ley, sin tener que hacer análisis de fondo.

### **2.2.5.- Los Sujetos del Impuesto en la Normativa Legal Venezolana**

Según el Código Orgánico Tributario, toda persona susceptible de ser deudora o acreedora de tributos es sujeto de impuesto. En este orden de ideas se tiene que según este instrumento legal en su artículo 18, es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo. Este sujeto tiene derecho de exigir del sujeto pasivo el pago de la obligación tributaria. En el caso del IVA, el sujeto activo es el Estado, quien recauda el impuesto a través del Servicio Nacional Integrado de la Administración Tributaria. (SENIAT)

### **2.2.6.- El Sujeto Pasivo en el Sistema Tributario**

Podría definirse como el destinatario legal del tributo, tal como afirma Pugliese M. (1976) se trata de aquel que “jurídicamente debe pagar la deuda tributaria” (p.170), en Venezuela su definición se encuentra consagrada en el Código Orgánico Tributario 2001 (COT), cuyo artículo 19 señala “Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.”

En Venezuela el Impuesto al Valor Agregado se causa por la importación y venta de bienes muebles corporales, así como por la prestación de servicios en su territorio. Si bien el sujeto pasivo y principal obligado del pago del IVA es el importador y/o vendedor de los bienes o el prestador de los servicios que generan dicho impuesto, por disposición expresa de la Ley que regula el IVA, este sujeto tiene la facultad de trasladarlo al adquiriente de sus bienes y servicios, quien estaría en la obligación de soportarlo y quien a su vez lo recuperaría al efectuar la venta de sus propios bienes o servicios, o por su incorporación al costo de los mismos en el caso de operaciones exentas, hasta el consumidor final.



### **2.2.7.- Los Contribuyentes en el Impuesto al Valor Agregado**

Siguiendo lo dicho por Plaza M. (1998), el contribuyente es el protagonista fundamental de los tributos, afirmación que es respaldada de acuerdo a la definición establecida en el COT, en su artículo 22 “Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible” y complementa el artículo 23: “Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias.”, lo que implica que el contribuyente debe cumplir con el pago puntual de la cuota tributaria en base al valor agregado que él ha añadido a los bienes vendidos o servicios prestados, menos el IVA soportado en sus compras y, asimismo, con las obligaciones o deberes formales que se deriven de su condición.

En la LIVA se define a los contribuyentes, de acuerdo al grado de participación que tenga dentro del sistema del IVA, de la manera siguiente:

#### **2.2.7.a.- Contribuyentes Ordinarios**

Según Escalante X. (2004): Los contribuyentes ordinarios son todos aquellos importadores, vendedores, prestadores de servicio y exportadores cuya actividad habitual significa la continua celebración de hechos imponibles que dan nacimiento a una constante relación jurídica tributaria.” (p. 261)

La Ley del IVA en su artículo 5, define a los contribuyentes ordinarios como los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios, y 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 gravados, por lo tanto, se encuentran sometidos al cumplimiento

constante de la normativa legal establecida para el cálculo y pago de la respectiva cuota tributaria y de los registros contables, auxiliares y específicos, así como la obligación de traspasar la carga fiscal a las personas que funjan como adquiriente de bienes o receptores de servicios.

Igualmente son contribuyentes ordinarios, las empresas de arrendamiento financiero y los bancos universales, ambos regidos por la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras, en calidad de prestadores de servicios, por las operaciones de arrendamiento financiero o leasing, sólo sobre la porción de la contraprestación o cuota que amortiza el precio del bien, excluidos los intereses en ella contenidos, y los almacenadores generales de depósito están calificados como contribuyentes ordinarios sólo por la prestación del servicio de almacenamiento, excluida la emisión de títulos valores que se emitan con la garantía de los bienes objetos del depósito.

Del mismo modo, a los efectos de la Ley se define por industriales a los fabricantes, los productores, los ensambladores, los embotelladores y los que habitualmente realicen actividades de transformación de bienes. En este sentido, exige la norma la habitualidad en el giro, objeto u ocupación, es decir, que estas operaciones y actividades se realicen de forma continua.

#### **2.2.7. b.- Contribuyentes Ocasionales**

Acerca de los contribuyentes ocasionales, Escalante X. (2004) señala que:

“son eventuales, solamente estarán bajo la obligación tributaria cuando realicen un solo hecho imponible, de forma eventual, no habitual en los casos de importaciones de bienes muebles corporales, y estarán sometidos únicamente al pago del tributo sin que tenga que cumplir con las demás obligaciones de un contribuyente ordinario, referidas a deberes formales”. (p.265).

### **2.2.7. c.- Contribuyentes Formales**

La figura de contribuyentes formales se establecen a través de la reforma de la Ley del IVA en agosto 2002. Según el Artículo 8, esta modalidad de contribuyente tiene como fin controlar las operaciones o actividades que realicen las personas naturales o jurídicas no gravadas por este tributo por estar exentas o exoneradas del IVA, en consecuencia no realizaría el pago del impuesto, pero sí el cumplimiento de los deberes formales establecidos en las normas tributarias.

De conformidad con el Decreto de exoneración 2133 cuya fecha de publicación es el 15 de noviembre de 2002, se consideran exonerados del Impuesto al Valor Agregado, a todos aquellos sujetos cuya actividad anual referente a la venta de bienes muebles, prestación de servicios, efectuadas por industriales, comerciantes, prestadores de servicios no supere las tres mil (3000) unidades tributarias (UT), estos sujetos se designan como contribuyentes formales del IVA y sus obligaciones se encuentran establecidas en la Providencia Administrativa N° SNAT/2003/1677, del 14/3/2003, reimpressa por error material en la Gaceta Oficial N° 37.677, de fecha 25 de abril de 2003, las cuales pueden resumirse en tres:

- i) Emitir factura e Indicar expresamente su condición de contribuyente formal.
- ii) Llevar registros similares a los libros de compra y venta denominados “relaciones cronológicas”
- iii) Presentar declaraciones informativas trimestrales, si el ingreso anual se ubica entre 1500 y 3000 UT, o semestrales si el ingreso anual es menor de 1500 UT.

#### **2.2.7. d.- Los Responsables según la Legislación Venezolana**

En la legislación venezolana la relación jurídico-tributaria del sujeto pasivo tiene dos connotaciones; por un lado el contribuyente, obligado principal del cumplimiento del pago de los tributos y de los deberes formales y por el otro a los responsables, que son aquellos sujetos que sin tener el carácter de contribuyentes, obligados a la forma principal, tienen el deber legal de responder ante el Fisco por las obligaciones atribuidas a éstos y ajenas a él, convirtiéndolos como lo señala el autor Fraga P., (2002) citado por Escalante X. (2004) en: “potenciales aliados del fisco”.(p.272). En este orden de ideas, el COT en su artículo 25 contempla a los sujetos pasivos en calidad de responsables como: aquellos “sujetos que sin tener el carácter de contribuyente deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos.” Asimismo califica a los responsables como directos y solidarios, especificando a los primeros como agentes de retención o percepción

La Ley del IVA ha desarrollado dos modalidades de responsabilidad, una general y otra específica. La primera establecida en los artículos 9 y 10 de la ley del IVA, los cuales establecen que la obligación del pago del Impuesto en calidad de responsables recae sobre los adquirentes de bienes muebles y receptores de servicios, cuando el vendedor o prestador de servicio, no tenga domicilio en el país, así como los adquirentes de bienes muebles exentos o exonerados, cuando se utilicen con un fin distinto. Igualmente califican como responsables solidarios del pago del impuesto a los comisionistas e intermediarios en caso que el representado o mandante no lo haya hecho oportunamente. La segunda responsabilidad concierne a los responsables directos en calidad de Agentes de Retención y Percepción, según sea designado por la Administración Tributaria.

#### **2.2.7. e.- Los Agentes de Retención en la Relación Jurídico-Tributaria**

Tal como lo contempla el artículo 27 del COT, los agentes de retención son las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que realicen funciones públicas o actividades privadas e intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente y luego enterarlo al Fisco. Los Agentes de Retención cumplen la función de responsables del pago del tributo a cuenta de un tercero, tal como lo define Escalante X. (2004): “Es el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, a quien se considera responsable del pago del tributo que corresponde a un contribuyente, en quien se ha configurado el hecho imponible determinado”. (p.286)

El mecanismo de la retención del IVA, contempla a los Agentes de Retención con el fin de que estos contribuyentes, garanticen de mejor manera el éxito en la implementación del sistema, bien por su apego a la normativa o sus posibilidades de control y fiscalización entre otras. Sin embargo, esta designación de los agentes de retención no garantiza el éxito del sistema de retenciones, siendo necesarios la revisión y control para establecer, si están cumpliendo apropiadamente con la importante función asignada.

#### **2.2.7. f.- Los Contribuyentes Especiales**

Están conformados por aquellos sujetos con características similares, tal como lo establece el Decreto 863 de la Presidencia de la República de Venezuela, de fecha 27 de septiembre de 1995, siempre que hayan sido expresamente calificados y notificados por la Administración Tributaria como tales, y los mismos están sujetos a normas especiales en relación con el cumplimiento de sus deberes formales como la presentación de sus

declaraciones y el lugar de pago de sus tributos, los cuales deben realizarse, en la forma y plazos que dicte la Gerencia de Tributos Internos de la jurisdicción a la cual se la haya atribuido la competencia.

Tal calificación se hace en función del nivel de ingresos brutos anuales, sector o actividad económica que realice el contribuyente. Esta modalidad de agrupación tiene sustento en la necesidad de la Administración Tributaria de reducir costos y mejorar la eficiencia en el mecanismo de control y recaudación.

La Providencia Administrativa 0296, en su artículo 1 señala;” que podrán ser designados como sujetos pasivos especiales y sometidos al control y administración de la respectiva Gerencia Regional de Tributos Internos de su domicilio fiscal, los siguientes sujetos pasivos:

a) Las personas naturales que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de siete mil quinientas unidades tributarias (7.500 U.T.) conforme a lo señalado en su última declaración jurada anual presentada, para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos superiores al equivalente de seiscientos veinticinco unidades tributarias (625 U.T.) mensuales, conforme a lo señalado en cualquiera de las seis (6) últimas declaraciones, para el caso de tributos que se liquiden por períodos mensuales. Igualmente, podrán ser calificadas como especiales las personas naturales que laboren exclusivamente bajo relación de dependencia y hayan obtenido enriquecimientos netos iguales o superiores a siete mil quinientas unidades tributarias (7.500 U.T.), conforme a lo señalado en su última declaración del impuesto sobre la renta presentada.

b) Las personas jurídicas, con exclusión de las señaladas en el artículo 4 de esta Providencia, que hubieren obtenido ingresos brutos iguales

o superiores al equivalente de treinta mil unidades tributarias (30.000 U.T.), conforme a lo señalado en su última declaración jurada anual presentada, para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos iguales o superiores al equivalente de dos mil quinientas unidades tributarias (2.500 U.T.) mensuales, conforme a lo señalado en cualquiera de las seis (6) últimas declaraciones presentadas, para el caso de tributos que se liquiden por períodos mensuales.

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

d) Los contribuyentes que realicen operaciones aduaneras de exportación, con exclusión de los sujetos pasivos calificados por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, conforme a lo dispuesto en la Providencia. Los sujetos pasivos indicados en este artículo, cuyo domicilio fiscal se encuentre bajo la jurisdicción de una Gerencia Regional de Tributos Internos en la que no exista unidad de contribuyentes especiales, podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales por la Gerencia Regional de Tributos Internos más cercana a su domicilio que cuente dentro de su estructura con la mencionada unidad.

A efectos de establecer los montos de ingresos brutos, ventas, prestación de servicios o enriquecimientos netos a los que se refieren los

literales a y b del presente artículo; privará, de ser el caso, la estimación efectuada por la Administración Tributaria a partir de los procedimientos de verificación, fiscalización y determinación, así como la información obtenida por la Administración Tributaria de terceros con los que el sujeto pasivo especial guarde relación.

Igualmente, podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales, sometidos al control y administración de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, independientemente del lugar de ubicación de su domicilio fiscal, los siguientes sujetos pasivos:

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.

b) Los que realicen operaciones en materia de hidrocarburos o actividades conexas en virtud de Convenios Operativos, de Exploración y Explotación a Riesgo bajo el Esquema de Ganancias Compartidas o de Asociaciones Estratégicas, celebrados conforme a lo dispuesto en Ley que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de Hidrocarburos.

c) Los que realicen operaciones de exploración, explotación, procesamiento, industrialización, transporte, distribución y comercio interno o externo de gas natural.

d) Los dedicados a actividades de explotación de minas o similares.

Estos contribuyentes calificados de “especiales” fueron designados como Agentes de Retención del IVA en noviembre de 2002, sin excluir las operaciones que realicen entre ellos; es decir, las operaciones entre contribuyentes especiales también estarán sujetas al mecanismo de la



retención. Esta designación, radica en el hecho, como se mencionó anteriormente, que la Administración Tributaria ejerce sobre ellos mecanismos de fiscalización automática, lo que minimiza el riesgo del incumplimiento.

#### **2.2.8.- El Hecho Imponible como base para la determinación de Impuestos**

Se puede entender al hecho imponible como el acontecimiento que da origen a la obligación de pagar impuestos, en los casos y circunstancias en que se dan los supuestos establecidos en la Ley para tipificar el tributo.

El Código Orgánico Tributario presenta una definición más precisa:

Es el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Es decir es la situación jurídica que tiene que reunir un sujeto para estar obligado a pagar un determinado impuesto es también definido como hecho generador. (Artículo 36).

En la Ley del IVA este hecho, cuando ocurre, da origen a la obligación de declarar y pagar el impuesto, en el artículo 3 de la Ley se constituyen como aspecto material del Hecho Imponible, los negocios jurídicos u operaciones, tales como, la venta, retiro o desincorporación de bienes muebles corporales, la importación definitiva de bienes muebles, la prestación a título oneroso de servicios independientes, la venta de exportación de bienes muebles corporales y la exportación de servicios.

Ahora bien, la temporalidad del hecho imponible en el IVA, viene dada por la determinación de cuándo nace la obligación tributaria, es decir se relaciona con el momento en que tiene lugar el acontecimiento imponible. En este sentido, el IVA es un impuesto instantáneo ya que el presupuesto de hecho se considera realizado en un sólo acto y en un sólo momento por cada

operación gravada pero con liquidación periódica, por cuanto no se hace una liquidación del impuesto por cada hecho imponible que ocurra, sino que la autoliquidación se realiza periódicamente por espacios mensuales.

Al respecto, señala Plaza M. (1998), que el aspecto temporal “se establece en la ley para regular el adecuado y oportuno cumplimiento de la obligación tributaria sustancial y de las obligaciones formales y servir de medida para la determinación de resultado de los débitos y créditos” (p.287).

La temporalidad del hecho imponible determina el momento en que el legislador considera que el tributo se ha causado, el artículo 13 de la ley del IVA contempla los momentos en que se perfeccionan los hechos imponibles y en consecuencia nacida la obligación tributaria, en los siguientes casos:

1.- En las ventas de bienes muebles corporales el hecho imponible ocurre cuando se emita la factura o documento equivalente que deje constancia de la operación, se pague el precio, o desde que se haga la entrega real de los bienes, según sea lo que ocurra primero, y en caso de los entes públicos, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente.

2.- La importación definitiva de bienes muebles, en el momento que tenga lugar el registro de la correspondiente declaración de aduanas.

3.- En la prestación de servicios se dan varios supuestos, que son:

a) En los casos de servicios de electricidad, telecomunicaciones, aseo urbano, transmisión de televisión por cable o por cualquier otro medio tecnológico, siempre que sea a título oneroso, desde el momento en que se emitan facturas o documentos equivalentes por quien preste el servicio.

b) En los casos de servicios de tracto-sucesivo, distintos a los mencionados en el literal anterior, cuando se emitan facturas o documentos equivalentes por quien presta el servicio o cuando se realice su pago o sea exigible la contraprestación total o parcialmente, según lo que ocurra primero.

c) Los servicios prestados a entes públicos, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente.

d) En los casos de prestaciones consistentes en servicios provenientes del exterior, tales como servicios tecnológicos, instrucciones y cualesquiera otros susceptibles de ser planteados o tutelados por legislaciones especiales que no sean objeto de los procedimientos administrativos aduaneros, se considera nacida la obligación tributaria desde el momento de recepción por el beneficiario o receptor del servicio.

e) En todos los demás casos distintos a los mencionados en los literales anteriores, cuando se emitan las facturas o documentos equivalentes por quien presta el servicio, se ejecute la prestación, se pague o sea exigible la contraprestación, o se entregue o ponga a disposición del adquirente el bien que hubiera sido objeto del servicio, según lo que ocurra primero”.

En la venta de exportación de bienes muebles corporales, el hecho generador se entiende ocurrido cuando acontece la salida definitiva de los bienes muebles del territorio aduanero nacional.

#### **2.2.9.-Operaciones no sujetas del Impuesto al Valor Agregado**

La no sujeción se encuentra establecida en el Artículo 16 de la Ley, y se refiere a aquellos casos no gravados por el IVA, por causas de su propia naturaleza; es de hacer notar, que los beneficiarios de esta condición, no

tienen que efectuar trámite alguno ante la Administración Tributaria por cuanto opera al estar tipificado en la Ley. Dentro de este grupo se incluyen las operaciones que no forman parte de los hechos generadores de este impuesto tales como:

1.- Importación no definitiva de bienes muebles, entendiéndose como aquella en la cual llega el bien, pero permanecerá en forma temporal y limitada en el país.

2.- Ventas de bienes muebles intangibles o incorporeales, tales como: especies fiscales, acciones y bonos, cédulas hipotecarias, efectos mercantiles, facturas aceptadas, obligaciones emitidas por compañías anónimas, títulos y valores mobiliarios en general.

3.- Préstamos en dinero.

4.- Operaciones y servicios en general realizadas por: Bancos, instituciones financieras y empresas de arrendamiento financiero, Fondos de Mercado Monetario, Instituciones y Fondos de Ahorro, Fondos de Pensión, Retiro y Previsión Social, Sociedades Cooperativas, Bolsa de Valores, Entidad de Ahorro y Prestamos, Bolsas Agrícolas.

5.- Operaciones de seguro, reaseguro, corretaje de seguro, ajustadores y demás auxiliares de seguros.

6.- Los servicios prestados bajo relación de dependencia.

7.- Las actividades y operaciones realizadas por los entes creados por el Ejecutivo Nacional, con el objeto de asegurar la administración eficiente de los tributos de su competencia; así como las realizadas por los entes creados por los Estados o Municipios para los mismos fines.

### **2.2.10.- Las Exenciones en el Ordenamiento Tributario Venezolano**

La exención es la disposición legal que exime del pago total o parcial del impuesto. Tal como lo establece el Art.73 del C.O.T, “es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, otorgada por la Ley”. Las exenciones previstas en la Ley del IVA están contempladas en el Artículo 17 y son las siguientes:

#### **1.-Importación de Bienes:**

- Exentos tales como: alimentos y productos para el consumo humano, fertilizantes, medicamentos y agroquímicos, combustible, aparatos médicos, libros, diarios y los insumos utilizados en la industria editorial.

- Donados en el extranjero a instituciones, corporaciones y fundaciones sin fines de lucro y a las universidades para el cumplimiento de sus fines propios.

- Billetes y monedas, efectuadas por el Banco Central de Venezuela; y los materiales o insumos para su elaboración

- Equipos científicos y educativos, requeridos por las instituciones públicas dedicadas a la investigación y docencia, así como los equipos médicos, de uso, tanto hospitalario como ambulatorios del sector público o las instituciones sin fines de lucro.

#### **2.- Importaciones realizadas en los Puertos y Zonas Libres.**

#### **3.- Importaciones Realizadas por:**

- Agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país. No obstante, esta exención se encuentra sujeta a la condición de reciprocidad.

- Instituciones y organismos internacionales a que pertenezca Venezuela y por sus funcionarios, cuando procediera la exención de acuerdo a los convenios internacionales suscritos por nuestro país.

- Instituciones u organismos que se encuentren exentos de todo impuesto en virtud de tratados internacionales suscritos por Venezuela.

- Viajeros, pasajeros y tripulantes de naves aeronaves y otros vehículos, cuando dichas importaciones estén bajo régimen de equipaje.

- Inmigrantes de acuerdo con la legislación especial, en cuanto les concedan franquicias aduaneras.

#### 4.- Servicios Exentos:

- Transporte nacional de pasajeros, terrestre, acuáticos.

- Educación, prestada prestados por instituciones inscritas o registradas en los Ministerios de Educación, Cultura y Deportes, y de Educación Superior.

- Hospedaje, alimentación y sus accesorios, prestados a estudiantes, ancianos, personas minusválidas, excepcionales o enfermas, cuando sean prestados dentro de una institución destinada exclusivamente a servir a estos usuarios.

- Médico asistenciales, prestados por entes públicos o instituciones sin fines de lucro.

- Entradas a parques nacionales, zoológicos, cuando se trate de entes sin fines de lucro, y a espectáculos artísticos, culturales, deportivos cuando no supere dos unidades tributarias.

- Alimentación prestada a alumnos y trabajadores en restaurantes,

comedores, cantinas de escuelas, centros educativos, empresas o instituciones similares en sus propias sedes.

- Uso residencial de electricidad gas, agua, aseo urbano.
- Telefonía prestada a través de teléfonos públicos.
- Transporte de combustible derivados de hidrocarburos.
- Crianza de animales tales como: ganado bovino, caprino, aves y demás especies menores, incluyendo su reproducción y producción.

5.- Exenciones especiales:

- Vehículos, automóviles, naves, aeronaves, locomotoras y vagones, destinados al transporte público de personas.
- Maquinaria Agrícola y equipo en general necesario para la producción agropecuaria primaria, al igual que sus repuestos.
- Importación de buques y accesorios de navegación, materias primas, accesorios repuestos y equipos necesarios para la industria naval y de astilleros destinados directamente a la construcción, modificación y reparación mayor, de buques y accesorios de navegación, maquinarias y equipos portuarios destinados directamente a la manipulación de cargas.

**2.2.11.- La Cuota Tributaria y su Determinación**

La determinación de la cuota tributaria del IVA, se obtiene a través del diferencial resultante entre el monto del impuesto trasladado por el contribuyente en sus ventas de bienes o contraprestación de servicios gravados, repercutidos en el período de imposición (débito fiscal), y el monto del impuesto soportado con las compras, importaciones de bienes muebles o servicios que correspondan a costos gastos o egresos propios de su

actividad económica habitual (crédito fiscal) Artículo 32 de la ley del IVA, en este sentido Palacios L. (1999), señala acerca de la cuota tributaria:

“...permite que la persona que funge como vendedor o prestador del servicio, en una determinada etapa del proceso productivo, compense el impuesto que ha pagado por adquisición de bienes o servicios gravados, con el impuesto que reciba al vender o prestar otros servicios gravados, el impuesto que el contribuyente ha pagado no se convierte en elemento del costo del bien o del servicio adquirido, sino en un prepago que podrá ser recuperado (compensado) con el impuesto que reciba el contribuyente cuando realice ventas o prestación de servicios gravados”. (p. 82)

De allí que el sujeto pasivo solo está obligado a pagar el Fisco la cuota tributaria así determinada, cuando el monto de sus débitos sea mayor a los créditos fiscales, dando como resultado un IVA a pagar, en caso contrario, se conformaría un “crédito fiscal” a favor del contribuyente que, de acuerdo al mecanismo del impuesto, este monto podrá ser traspasado a los periodos impositivos posteriores hasta su descuento. En este sentido Fermín J. (2004) señala:

“la deducción del impuesto soportado por los sujetos pasivos es la que va a permitir, dentro del procedimiento técnico de aplicación del IVA, que el gravamen recaiga, exclusivamente, sobre el valor agregado en cada una de las etapas del circuito de producción, distribución y comercialización...” (p. 719)

De esta manera se asegura la neutralidad del tributo, en cuanto a su incidencia económica sobre el consumo final; además, se garantiza que la presión del impuesto sea igual, no importando la extensión de la cadena de producción y comercialización hasta llegar al consumidor final, que es quien



soporta el impuesto al no poder realizar su traslación a otra persona y permite al contribuyente ordinario realizar la deducción del impuesto soportado en sus compras, de acuerdo a lo establecido en el artículo 29 de la Ley del IVA; el débito fiscal así facturado constituirá un crédito fiscal para el adquirente de los bienes o receptor de los servicios, solamente cuando ellos sean contribuyentes ordinarios registrados como tales en el registro de contribuyentes respectivos.

Es importante destacar, que el crédito fiscal, sólo constituye un elemento técnico necesario para determinación del impuesto y sólo será aplicable a los efectos de su deducción o sustracción de los débitos fiscales a que se refiere la Ley. En este sentido, el crédito fiscal no tiene la naturaleza jurídica de los créditos contra la República por concepto de tributos o sus accesorios, a los cuales se refiere el Código Orgánico Tributario Artículo 49 parágrafo 1, ni de crédito alguno contra la República por ningún otro concepto distinto del previsto en esta Ley. En el caso de actividades gravadas y exentas, el cómputo del crédito fiscal está restringido al de las compras vinculadas con operaciones gravadas, previendo un mecanismo de prorrateo de éste, cuando no resulte posible su identificación directa con operaciones gravadas según el artículo 34 de la Ley del IVA.

Para el aprovechamiento de los créditos fiscales soportados por motivo de la adquisición o importación de bienes muebles o la recepción de servicios es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que se trate de un contribuyente ordinario.
- La operación que lo origine esté debidamente documentada.
- Que corresponda a costos, gastos o egresos propios de la actividad económica habitual del contribuyente.

- El monto del impuesto soportado coincida con el que es legalmente exigible.
- Que hayan sido efectivamente soportados por el contribuyente.

#### **2.2.12.- Naturaleza y Objeto de las Retenciones**

En cuanto a las retenciones por efecto de recaudación fiscal, Mories M. (1997), expresa que:

..”suele ser práctica común que el ordenamiento tributario imponga a determinados deudores del sujeto pasivo tributario que realiza el presupuesto de hecho de algún tributo, la obligación de descontar una parte determinada del importe de su deuda en el momento de hacer su pago para ingresarla en el Tesoro”. (p. 541)

Y además añade Páez J. (2004) en el mismo orden de ideas, que es un mecanismo que le permite a la Administración Tributaria la obtención anticipada del pago del tributo, gracias al enteramiento anticipado realizado por el agente de retención, en su carácter de responsable de una porción de la obligación que posteriormente tendrá que asumir el contribuyente, quedando el primero liberado una vez enteradas dichas cantidades, contenidas hasta el monto sobre el cual debía practicar la retención.

La retención constituye un método para la recaudación del impuesto del que se trate. En materia de retenciones, la doctrina expresa que “el pago efectuado mediante retención es a cuenta de lo que en definitiva el contribuyente pagará globalmente como ganancia imponible, y la suma retenida será computada dentro de esa ganancia total gravable. (Villegas H., 1992)

Cuando se contempla en una determinada legislación la figura de la retención, la misma puede ser concebida o bien como una garantía del

cumplimiento de la obligación tributaria, o como un pago anticipado del tributo. En el primer caso, la retención constituye una garantía real, que se materializa con la entrega de las cantidades retenidas al Fisco y cuyo enteramiento garantizaría la obligación principal de pago del tributo que se origine al final del período impositivo. Esta tesis percibe la figura de la retención, como una garantía real.

En el segundo caso, se percibe esta figura como un pago anticipado de impuesto, por cuya virtud el sujeto retenido, sin que aún pueda determinar si al final del ejercicio tendrá la obligación de pagar el impuesto, está obligado a permitir que el agente de retención ampute de la cantidad de dinero que le será pagada, una determinada porción para ser ingresada al Fisco, como anticipo por la eventual causación del tributo.

Como sistema de recaudación, en opinión de Villegas H. (1976), la retención presenta las siguientes ventajas:

- 1) El impuesto es menos visible para el contribuyente.
- 2) El impuesto le es también menos penoso porque se le priva de una suma de la que jamás ha dispuesto.
- 3) La retención es un útil instrumento para combatir el fraude.

Pequeños contribuyentes que quizá por sí mismos eludirán la tributación, quedan forzosamente sujetos al régimen sin la menor posibilidad de evadirse. Por otra parte, el agente de retención o rentista no tiene interés en eludir el impuesto porque tiene asegurado el resarcimiento anticipado a costa del contribuyente.

- 4) Tiende a incrementar la recaudación tributaria.
- 5) Evita el desembolso de sumas considerables por parte del

contribuyente, y la consiguiente disminución drástica de consumo y gasto en la época en que se debe pagar la totalidad del impuesto.

6) Disminuye los costos de administración y recaudación tributaria.

7) Facilita la identificación de determinados contribuyentes que de no existir el sistema podrían permanecer ignorados, evadiendo por tanto su carga tributaria.

8) El fisco percibe sus ingresos con anterioridad a la fecha en que lo haría si el contribuyente efectuara sus pagos en las épocas en que le correspondería hacerlo de no mediar retención instituida.

9) Permite recaudar tributos en caso de contribuyentes respecto de los cuales existe la dificultad y a veces la imposibilidad de actuar coactivamente (caso de contribuyentes que residen en el extranjero).

10) Al haber un menor número de obligados, tanto la recaudación como la ulterior verificación se simplifican notoriamente.

### **2.2.13.- El Régimen de Retenciones del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela.**

El Régimen de Retenciones en materia de Impuestos al Valor Agregado, para los contribuyentes especiales, es incorporado al sistema impositivo venezolano con la correspondiente entrada en vigencia de la Providencia Administrativa N° SNAT/2002/1419, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela de fecha 19 de noviembre de 2002 y emanada del Servicio Nacional Integrado de la Administración Tributaria y Aduanera (SENIAT).

Posteriormente la referida providencia fue derogada con la publicación de la nueva Providencia Administrativa N° SNAT/2002/1.455, cuyo único cambio respecto de la primera radicaba en la fecha de entrada en vigencia de la misma, estableciéndose su aplicación a partir del primero de enero de 2003. Dichas providencias fueron objeto de un número importante de recursos de nulidad en los cuales se ha cuestionado su constitucionalidad y legalidad, de las cuales se hará breve mención.

En la actualidad, este régimen se encuentra regulado por la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.136, de fecha 28 de febrero de 2005.

#### **2.2.13.a.- Recursos Interpuestos**

Desde su publicación, diversos contribuyentes especiales han introducido ante los tribunales recursos y medidas cautelares, solicitando la nulidad por inconstitucionalidad e ilegalidad contra el acto administrativo mediante la cual se designan a los contribuyentes especiales del Impuesto al Valor Agregado como Agentes de Retención de dicho impuesto.

Estos recursos fueron introducidos por dos vías judiciales, algunos, ante la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo y otros por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. La Corte Primera, en fecha 27 de febrero del 2003, dictó sentencia ordenando medida cautelar de amparo a diversas empresas que recurrieron en esta vía, suspendiendo los efectos de la providencia SNAT/1455/2002 extendida de igual manera a la Providencia Administrativa SNAT/2002/1419, ya que se trata de un acto administrativo que fue dictado en los mismos términos al acto recurrido. En tal sentido ambas providencias quedaron temporalmente suspendidas.

De esta manera, las empresas que recurrieron al acto suspendieron temporalmente la aplicación, y por ende, el cumplimiento de la providencia administrativa en la cual se les designaba como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado.

Es decir, con base en el amparo cautelar acordado, las empresas beneficiadas con la medida no estaban obligadas a efectuar las retenciones, declaraciones y pagos anticipados del mencionado impuesto, en los términos establecidos en la mencionada providencia administrativa recurrida y, en este sentido, señalaba que de igual forma, dicha decisión prohibía que los proveedores de las empresas amparadas fueran objeto de retención del Impuesto por parte de otros contribuyentes especiales. En consecuencia los efectos de la Providencia Administrativa recurrida se encontraron suspendidos para las empresas adheridas al recurso.

La segunda acción fue la de varios contribuyentes especiales ante la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, interponiendo recursos de nulidad por inconstitucionalidad e ilegalidad y solicitaron amparo cautelar innominada a los fines de la suspensión de los efectos de dichas providencias.

El 21 de Abril de 2004, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, derogó la sentencia que suspendía los efectos de las providencias del SENIAT (SNAT/2002/1419 y 1455) y se avocó al conocimiento de la causa. Por su parte, anuló todas las actuaciones procesales cumplidas en el expediente N° 62-2535 de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo referido al recurso de nulidad y la acción de amparo cautelar ejercido por la Contribuyente Cervecería Polar y las empresas adheridas. En consecuencia, luego de la notificación de esta decisión, los contribuyentes que hasta ahora se habían beneficiado de la

suspensión de la aplicación de estas providencias ya no estaban amparados.

Esta decisión obedece, a que la Sala Político Administrativa calificó la providencia como un acto de efectos generales, por lo que se declaró competente para conocer de la demanda de anulación en su contra, declarando expresamente que la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo es incompetente para conocer tanto la acción principal ejercida por Cervecería Polar y las empresas adheridas, como para dictar las medidas de amparo cautelar que le fueron solicitadas. Esto quiere decir que es la Sala Político Administrativa la competente para tramitar nuevamente los recursos de nulidad y amparos cautelares solicitados. Cabe destacar que los contribuyentes amparados por medidas cautelares dictadas en procesos distintos del caso Cervecería Polar, siguen protegidos por dichas medidas.

En consecuencia a partir del 21 de abril de 2004, los contribuyentes y terceros que se adhirieron al proceso, expresamente señalados en la sentencia antes citada, se encuentran obligados a dar cumplimiento a la vigente providencia administrativa que designa a los Contribuyentes Especiales como Agentes de Retención, es decir, deberán retener el IVA correspondiente sobre los abonos en cuenta que realicen a sus proveedores y ser objetos de retención por parte de sus clientes que sean contribuyentes especiales.

Es importante mencionar que la sentencia en comento no tiene efectos retroactivos, ya que los valores fundamentales del sistema jurídico como la seguridad y la buena fe, hacen que los contribuyentes especiales afectados por la providencia del SENIAT y que resultaron beneficiados por el amparo, obraron conforme al derecho sin que pueda censurárseles su conducta, dado que la misma era legal. Por lo tanto, la sentencia ha de tener efecto y vigor desde su aplicación.

Ante tales circunstancias, recientemente, después de dos años de controversia, y numerosos recursos interpuestos contra dichos actos, la formulación de propuestas por parte de importantes sectores, así como la gran expectativa de reformulación del esquema de retenciones imperante auspiciados incluso por el mismo SENIAT, se produjo la publicación de la Providencia N° SNAT/2005/0056, publicada en Gaceta Oficial Ordinaria Nro. 38.136 de la República Bolivariana de Venezuela de fecha 28 de febrero de 2005. Las principales novedades que incorpora la Providencia señalada son las siguientes:

#### **2.2.13. b.- Sujetos obligados al Régimen de Retenciones IVA**

Se mantiene la figura de agente de retención a los contribuyentes especiales, tal como lo señalaba la Providencia SNAT/2002/1455, pero se incorpora además en los casos de fideicomisos al fideicomitente, siempre y cuando hubiere calificado como contribuyente especial, a los compradores o adquirientes de metales o piedras preciosas, aún cuando no hayan sido calificados como contribuyentes especiales; y al Banco Central de Venezuela por la compra de metales y piedras preciosas. Adicionalmente se excluye expresamente del régimen a las personas naturales.

#### **2.2.13. c. Alícuota de retención**

Tal como lo establecía la providencia SNAT/2002/1455, el monto a retener es el que resulte de multiplicar el precio facturado de los bienes y servicios gravados por el setenta y cinco por ciento (75%) de la alícuota impositiva, y ascender al 100% cuando el monto no esté discriminado en la factura, cuando esta no cumpla con los requisitos y formalidades establecidas, o el proveedor no esté inscrito en el Registro de Información Fiscal (RIF), no obstante, la Providencia SNAT/2002/0056 establece adicionalmente los siguientes supuestos i) el domicilio consultado en la



página Web del SENIAT ([www.seniat.gov.ve](http://www.seniat.gov.ve)) no coincida con el expresado en factura. ii) el proveedor hubiere omitido la presentación de alguna de sus declaraciones del impuesto al Valor Agregado iii) cuando se trate de las operaciones relacionadas con la comercialización y venta de metales y piedras preciosas.

$$Mret = Pfac \times Ai \times R$$

**Donde:**

**Mret:** Monto a retener

**Pfac:** Precio facturado de los bienes y servicios gravados;

**Ai:** alícuota impositiva;

**R:** porcentaje de retención (75% o 100%)

#### **2.2.13. d.- Exclusiones al Régimen de Retenciones**

La Providencia Administrativa SNAT/2002/0056 mantiene las exclusiones que planteaba la providencia SNAT/2002/1455, en cuyos casos no se practicará retención alguna según el artículo N° 3:

1. Cuando las operaciones no se encuentren sujetas al pago del impuesto al valor agregado, o cuando estén exentas o exoneradas del mismo.

2. Cuando con ocasión de la importación de los bienes, los proveedores hayan sido objeto de algún régimen de percepción anticipada del impuesto al valor agregado. En estos casos, el proveedor deberá acreditar ante el agente de retención la percepción practicada, mediante la presentación de la liquidación correspondiente.

3. Cuando se trate de compras de bienes muebles que vayan a ser pagadas con cargo a la caja chica del agente de retención, siempre que el monto de la operación no exceda de diez unidades tributarias ( 10 U.T)

4. Cuando se trate de pagos efectuados con tarjetas de débitos o créditos cuyo titular sea el agente de retención.

Adicionalmente la providencia administrativa SNAT/2005/0056 establece y amplía los siguientes supuestos:

5. El proveedor sea un contribuyente formal del impuesto.

6. Se trate de operaciones pagadas por empleados del agente de retención con cargo a cantidades otorgadas por concepto de viáticos.

7. Se trate de operaciones pagadas por directores, gerentes, administradores u otros empleados por concepto de gastos reembolsables, por cuenta del agente de retención, y siempre que el monto de cada operación no exceda de veinte unidades tributarias (20 U.T.).

8. Las compras de bienes muebles o prestaciones de servicios vayan a ser pagadas con la caja chica del agente de retención, siempre que el monto de cada operación no exceda de veinte unidades tributarias (20 U.T).

9. Se trate de servicios de electricidad, agua, aseo y telefonía pagados mediante domiciliación a cuentas bancarias de los agentes de retención.

10. El proveedor de bienes y servicios gravados estuviera inscrito en el Registro Nacional de Exportadores y tenga derecho a recuperar los créditos fiscales soportados por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación.

11. Las compras sean efectuadas por los órganos de la República, los Estados y los Municipios, que hubieren sido calificados como sujetos pasivos especiales por el Servicio Nacional Integrado de la Administración Aduanera (SENIAT).

12. Las compras sean efectuadas por entes públicos sin fines empresariales, creados por la República, que hubieren sido calificados como sujetos pasivos especiales por el Servicio Nacional Integrado de la Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

#### **2.2.13.e.- Oportunidad para Practicar las Retenciones**

La providencia administrativa SNAT/2005/0056, establece en su artículo 14 la oportunidad para practicar la retención, en tal sentido señala: “la retención del impuesto debe efectuarse cuando se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero”. Y a su vez, menciona en su párrafo único: “que se entenderá por abono en cuenta las cantidades que los compradores o adquirientes de bienes y servicios gravados acrediten en su contabilidad o registros, mediante asientos nominativos, a favor de sus proveedores”.

La retención se debe vincular con la temporalidad del hecho imponible. En este sentido, la obligación de retener en el caso de compras a crédito será al momento de efectuar el pago o abono en cuenta, pues, sería esto lo que ocurre primero. Una vez efectuada la retención por parte del Agente de Retención cuando compre un bien o sea receptor de un servicio; éste debe entregar obligatoriamente al proveedor en el período de imposición correspondiente, un comprobante por la retención de impuesto que le practicó, a los fines de que el proveedor se descuente el impuesto retenido de la cuota tributaria determinada en dicho período tributario. Si el Agente de Retención efectúa más de una operación mensual con el mismo proveedor,

podrá optar por emitir un comprobante único en el cual se relacionen todas las retenciones efectuadas en dicho período, para estos casos el comprobante deberá entregarse al proveedor dentro de los tres (03) primeros días continuos del período de imposición siguiente.

En caso de que el comprobante de retención sea entregado con posterioridad al período en el cual se practicó la retención, el impuesto retenido podrá ser de descuento de la cuota tributaria en el período para el cual se produjo la entrega del documento. Al respecto el artículo 23 de la providencia administrativa SNAT/2005/0056 contempla las sanciones que resultarán aplicables tanto al agente de retención como al proveedor, que impida o limiten el cumplimiento de los deberes por parte del agente de retención. Dicha sanción está prevista en el artículo 107 Código Orgánico Tributario. De esta forma, la Providencia establece que el impuesto retenido, no pierde su carácter de crédito fiscal para el Agente de Retención, cuando estos califiquen como contribuyentes ordinarios de este tributo, pudiendo ser deducido conforme a lo dispuesto en la Ley del IVA.

#### **2.2.13.f.- Oportunidades para el Enteramiento**

El impuesto retenido debe enterarse por cuenta de terceros, en su totalidad y sin deducciones, conforme a los siguientes criterios establecidos en el Art. 15 de la providencia SNAT/2005/0056:

1. Las retenciones que sean practicadas entre los días 1º y 15 de cada mes, ambos inclusive, deben enterarse dentro de los primeros 5 días hábiles siguientes a la última de las fechas mencionadas, conforme a lo previsto en el párrafo único de este artículo.

2. Las retenciones que sean practicadas entre los días 16 y último de cada mes, ambos inclusive, deben enterarse dentro de los primeros cinco

días hábiles del mes inmediato siguiente, así mismo, el párrafo único del mencionado artículo establece lo siguiente: A los fines del enteramiento previsto en los numerales anteriores deberá seguirse lo dispuesto en el calendario de declaraciones y pagos de los sujetos pasivos calificados como especiales.

### **2.2.13. g.- El Régimen de Recuperación de Retenciones**

El procedimiento de Recuperación de las Retenciones Acumuladas, es la más significativa incorporación de la Providencia Administrativa SNAT/2002/0056.

Cabe destacar que la Providencia derogada SNAT/2002/1455, sólo establecía que el contribuyente debía esperar hasta tres (03) períodos impositivos posteriores a aquél en el cual se verifica la retención soportada y no aprovechada, para recuperar los excedentes de retención no descontados de las cuotas tributarias, que los originaron, solicitando a la Administración Tributaria el reintegro respectivo, por el excedente no descontado.

Con la implementación de la providencia SNAT/2005/0056, esta figura de recuperación se mantiene, siempre y cuando las cantidades a recuperar hayan sido declaradas y enteradas por el Agente de Retención, y se reflejen en el estado de cuenta del contribuyente. Pero se introducen ciertos requisitos que el contribuyente deberá cumplir para optar a este sistema de recuperación:

a) La recuperación deberá solicitarse ante la División de Recaudación de su domicilio y sólo podrá ser presentada una (1) solicitud mensual, aquellos contribuyentes cuya solicitud contemple saldos acumulados correspondientes a períodos de imposición anteriores de la entrada en vigencia de la presente Providencia Administrativa, no podrán introducir

nuevas solicitudes hasta tanto la Administración no se haya pronunciado sobre la misma.

b) Las solicitudes deberán ser debidamente sustentadas con los comprobantes que validen la existencia de dichas retenciones incluso con las declaraciones; y se deberá además, expresar la voluntad de compensar o ceder dichos créditos especificando, montos y cesionario; así como la deuda tributaria sobre la cual se realizará la imputación de los créditos.

c) La Administración Tributaria tendrá un plazo no mayor de treinta días (30) hábiles contados a partir de la fecha de la recepción definitiva de la solicitud, para contestar la petición de recuperación de los créditos originados por pagos en exceso y hasta de noventa días (90) hábiles para dar respuestas a las solicitudes que comprendan saldos acumulados en períodos anteriores a la entrada en vigencia de la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056

d) En caso de falta de respuesta por parte del órgano tributario se entenderá que ha resuelto negativamente, aplicando todas las disposiciones que al respecto se establecen en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

En este orden de ideas es importante señalar lo que establece el Código Orgánico Tributario con respecto a los medios de extinción que contempla el Régimen de Retenciones del IVA, anteriormente mencionados, la compensación o cesión de créditos fiscales, el cual señala:

“La compensación extingue de pleno derecho y hasta su concurrencia, los créditos, no prescritos líquidos y exigibles del contribuyente, por concepto de tributos, intereses, multas y costos procesales, con las deudas tributarias por los mismos conceptos, igualmente líquidas, exigibles y no prescritas, comenzando por las más antiguas, aunque

provenzan de distintos tributos y accesorios, siempre que se trate del mismo sujeto activo”. (Artículo 49)

El contribuyente o su cesionario podrán oponer la compensación en cualquier momento en que deban cumplir con la obligación de pagar tributos, intereses, multas y costos procesales o frente a cualquier reclamación administrativa o judicial, sin necesidad de un pronunciamiento administrativo previo. El contribuyente o su cesionario están obligados a notificar de la compensación a la oficina de la Administración Tributaria de su domicilio fiscal, dentro de los cinco (05) días hábiles siguientes de ser opuesta, sin que ello constituya un requisito para la procedencia de la compensación y sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación que pueda ejercer la Administración posteriormente.

La falta de notificación, dentro del lapso previsto generará la sanción correspondiente en los términos establecidos de este Código. Por su parte la Administración podrá oponer la compensación frente al contribuyente, responsable o cesionario, a fin de extinguir, bajo las mismas condiciones, cualesquiera créditos invocados por ellos.

Parágrafo Único: La compensación no será oponible en los impuestos indirectos cuya estructura y traslación prevea las figuras de los denominados débitos y créditos fiscales, salvo expresa disposición legal en contrario.

La imposibilidad de oponer la compensación establecida en este parágrafo será extensible tanto al débito y crédito fiscal previstos en la estructura y traslación del impuesto indirecto, como la cuota tributaria resultante de su proceso de determinación.

En este orden de ideas, Maduro E. (1993) expresa: “la compensación opera de pleno derecho, en el sentido de que una vez decidida por el Juez, las obligaciones se extinguen desde su existencia simultánea, aún sin conocimiento de los deudores, y no desde que se dicte la decisión.” (p. 345).

Para que opere la compensación se hace necesario la mutua existencia del sujeto pasivo y el sujeto activo los cuales y a causa de la obligación tributaria que los relaciona; se comportan simultáneamente como acreedores y deudores de dicha aplicación, por lo tanto resulta admisible compensar créditos activos y obligaciones, hasta el monto de la obligación de menor cuantía. Es importante destacar que la compensación sólo es oponible al Sujeto Activo inmerso en la obligación tributaria que dio origen a los créditos y deudas a favor de ambas partes, en este caso al Fisco Nacional.

#### **2.2.14.- Principios Constitucionales que rigen el Sistema Tributario Venezolano**

*Principio de Legalidad:* El principio de Legalidad se refleja en disposición expresa del Artículo 317 de la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, cuando detalla: “No podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución alguna que no estén establecidos en la Ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente”. La violación de este principio se producirá cuando la autoridad tributaria en este caso la Administración Tributaria, pretenda exigir el pago de un impuesto inexistente o no contemplado en la Ley. Al respecto Páez J. (2004) señala:

“Los actos de la administración en su labor cotidiana de aplicación de las normas tributarias, pueden causar la pretensión de un cobro no establecido en la ley, bien por una pretensión contenida en un acto de efectos particulares o



mediante un acto de efectos generales como son los reglamentos las providencias, de cuyo contenido normativo puede derivarse la imposición de una exacción incompatible con la ley tributaria sobre la cual pretende basarse y por lo tanto lesiva del principio constitucional” (p.833).

*Principio de Capacidad Contributiva:* El cual sin duda alguna constituye uno de los pilares del Sistema Tributario Venezolano, contemplado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Artículo 316:

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

El Estado debe velar por la institución de un sistema justo que atienda a la capacidad contributiva, según Jarach D. (1969) la capacidad contributiva “... es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto en particular” (p.101)

El “potencial de contribuir”, es justamente el rasgo más importante del principio de capacidad contributiva, se refiere a que las contribuciones se realizan en la medida de los ingresos o recursos de los contribuyentes, aquellos contribuyentes con más ingresos contribuirán en mayor medida que aquellos menos favorecidos, es decir, a mayor riqueza mayor impuesto.

*Principio de No Confiscatoriedad y derecho a la propiedad:* El sistema tributario debe establecer limitaciones al alcance de la potestad tributaria, si bien es cierto que todo ciudadano debe contribuir con las cargas del Estado, no se debe sobrecargar fiscalmente a los contribuyentes con sistemas

impositivos excesivos, a fin de garantizar la disposición del patrimonio individual que tiene cada ciudadano. Tal como reza el Artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela: “Ningún Tributo puede tener carácter confiscatorio”. Según Valdés R. (1996) La no confiscación, es una prohibición destinada a evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del sujeto pasivo de contribuir a las cargas públicas, sin afectar su derecho a la subsistencia digna. (p.130). Asimismo, Miranda A. (1998) expresa:

“Se entiende la confiscación como la privación a un sujeto de sus bienes, que en este caso pueden sufrir los propios contribuyentes, como resultado de la aplicación desmesurada y anormal de los tributos, producida por diversas vías. Una de ellas, es la que ocasionaría la aplicación de un solo tributo, cuya cuantía, por desmesurada, obligaría al contribuyente a sacrificar el bien o parte del impuesto para satisfacer la deuda tributaria”. (p.73)

De lo anterior se desprende que la no confiscatoriedad es un límite al sistema tributario, al proteger el derecho de propiedad, garantía fundamental en un Estado Democrático, pues, funge como limitante en la imposición de gravámenes, ya que los sistemas tributarios deben velar porque dichas cargas sean sostenibles y soportables, sin que de ninguna manera puedan afectar el patrimonio que genera la renta a partir de la cual se puede cumplir con la obligación tributaria.

*Principio de justicia igualdad y equidad:* Este principio tiene como requisito legitimador buscar la justicia de la tributación en orden a las exigencias de igualdad y equidad. La igualdad tributaria se vincula con la riqueza de los potenciales contribuyentes, entendiendo por riqueza las distintas manifestaciones de capacidad contributiva, representada por los

ingresos, el patrimonio, la circulación y el consumo. Por su parte la equidad complementa el estatuto del contribuyente, fijándole límites al poder tributario, más allá de los cuales el tributo viene a ser inequitativo. Esto sucedería cuando la imposición excede el marco de la racionalidad o razonabilidad y cuando el gravamen despoja o exacciona el patrimonio o asfixia la capacidad productiva de los contribuyentes infringiendo el principio de no confiscatoriedad.

*Principio de tutela efectiva:* previsto en el artículo 26 de la Constitución venezolana de la siguiente manera:

“Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente”. (Artículo 26)

La tutela jurisdiccional, garantiza el acceso al Poder Judicial para obtener la revisión de los actos administrativos de carácter tributario que afectan a los contribuyentes o responsables, consagra la inviolabilidad de la defensa en juicio a fin de lograr poner límite a la exigencia tributaria injusta.

Este postulado ha sido recogido en las constituciones contemporáneas como norma obligatoria supranacional, incluso para la materia tributaria; en la que sin lugar a dudas, los sujetos deben disponer por igual de las mismas y máximas garantías de defensa de sus intereses, libre acceso a la justicia y prontitud en la decisión de los jueces a las reclamaciones o recursos a los que haya lugar. Es importante señalar que el principio de tutela efectiva va aunado al principio de celeridad y eficacia, en este sentido expresa Santofino J. (1994):

“A través de la celeridad en los procedimientos se le imprime la fuerza necesaria tanto a los elementos formales como sustanciales de los procedimientos lo que permite proteger a los contribuyentes, evitando actuaciones procesales que dificulten su desenvolvimiento o constituyan meros formalismos, a fin de alcanzar una decisión en tiempo razonable”. (p.97)

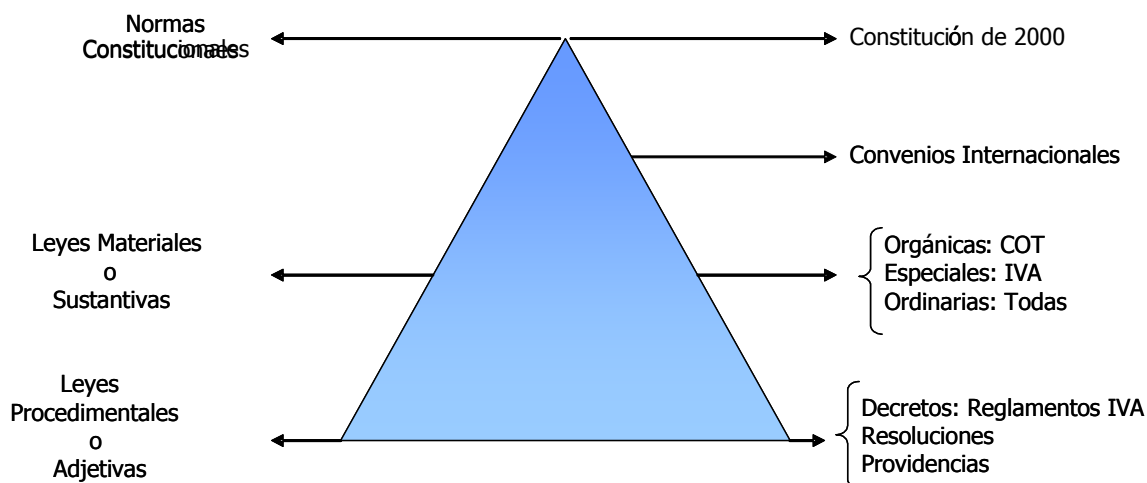
Y la eficacia como lo expresa el mismo autor, no es más que un instrumento complementario de la celeridad, que demanda el debido proceso de las actuaciones administrativas. Desde su perspectiva coadyuva a que los deberes y obligaciones de las autoridades, tendientes a imprimir el impulso necesario a los procedimientos que deban adelantar y garanticen el núcleo central del debido proceso. Con la eficacia en las actuaciones administrativas se pretende básicamente que los procesos logren su finalidad.

### **2.3.- MARCO LEGAL**

El fundamento legal que sustenta el estudio, está contemplado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el Código Orgánico Tributario, La Ley del IVA y la providencia del régimen de retenciones de IVA SNAT/2005/0056. Es importante señalar que estas normas legales y constitucionales se encuentran dentro de la estructura de nuestro ordenamiento jurídico tal como se contempla a través de la pirámide de jerarquización de las leyes de Hans Kelsen, citado por Hernández (2001)

## EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

### PIRAMIDE DE Kelsen MARCO JURIDICO REGULATORIO DEL IVA



**Normas Constitucionales:** están contenidas en la Constitución Nacional, se debe tener presente lo establecido en el Art. 23 de la Constitución, respecto a lo establecido en tratados, pactos y convenios internacionales relativos a derechos humanos suscritos y ratificados por Venezuela, tiene jerarquía Constitucional.

**Las leyes orgánicas:** sirven de marco referencial a otras leyes de acuerdo al Art. 203 de la Constitución. Están representadas por los Códigos.

**Las leyes especiales u ordinarias:** están representadas por leyes formales y están consagradas en el Art. 202 de la Constitución: "la ley es el acto sancionado por la Asamblea Nacional como cuerpo legislador, y estas reúnen sistemáticamente las normas relativas a determinada materia.

***Las normas reglamentarias:*** conforman el último plano de legalidad y están representadas por los Reglamentos de carácter general como aparece contemplado en ordinal 10 del Art. 236 de la Constitución “Son atribuciones del Presidente de la República de reglamentar total o parcialmente las leyes, ***sin alterar su espíritu, propósito y razón*** “.

Así mismo, encontramos en este rango a las sentencias o decisiones de los tribunales de la República y los actos administrativos particulares

Dentro de los artículos de la Constitución Republica Bolivariana de Venezuela que fundamentan esta investigación se pueden citar: el artículo 133: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.”

Para que el Estado, pueda garantizar los servicios a la colectividad requiere de recursos, que son los medios pecuniarios para solventar tales erogaciones. El Estado obtiene estos ingresos de sus recursos públicos tales como: los recursos tributarios, los cuales no son la única fuente de ingreso que tiene el Estado, pero si una fuente importante de ingresos que debe procurar mantener para garantizar los objetivos constitucionales y satisfacer las necesidades del colectivo. Es por esto que el artículo 156 ordinal 12 de la Constitución establece como competencia del Poder Nacional:

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

Sin embargo, todo tributo debe estar contemplado en una ley, como límite formal a la coacción, es decir el principio de legalidad, dicta, que no puede existir tributo sin previa ley tal como lo cita la propia Constitución en el artículo 317: “No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes.”

Este principio que se ve fortalecido en el C.O.T, es el instrumento normativo jerárquicamente superior a las Leyes Tributarias en nuestro país, señalando en su Artículo 1: “Sólo a las leyes le corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias”:

- 1.- Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
- 2.- Otorgar exenciones y rebajas del impuesto.
- 3.- Autorizar al poder ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios e incentivos fiscales.
- 4.- Las demás materia que le sean remitidas por este Código.

En este orden de ideas es importante señalar lo que establece el referido Código, en sus articulados:

En el artículo 12, están sometidos al imperio del Código, los impuestos tasas y contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales.

En el artículo 13, se establece la obligación tributaria la cual surge entre el Estado en las distintas expresiones del poder público y los sujetos pasivos, cuando ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. El artículo 39 establece los medios de extinción de la obligación tributaria tales como el pago, compensación, confusión, remisión y declaratoria de incobrabilidad.

En el artículo 18, se define al sujeto activo, quien es el ente acreedor del tributo, y en el artículo 19 se define al sujeto pasivo de la obligación tributaria, quien es el obligado al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Con respecto a los sujetos pasivos en el artículo 22 se establece, que la condición de contribuyentes puede recaer:

1.- En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.

2.- En Las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujetos de derecho.

3.- En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica o dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

El artículo 25 establece el concepto de responsable, siendo aquellos sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyente deben por disposición expresa cumplir las obligaciones atribuidas a estos, y el artículo 27 establece la responsabilidad directa de los agentes de retención y percepción, y correlativamente en el Código Orgánico en su articulado N° 79, se establecen las acciones y omisiones que integran las conductas ilícitas tributarias tales como:

A) Ilícitos Formales (Artículo 99): Son todas aquellas conductas antijurídicas que se derivan del incumplimiento de las obligaciones puestas a cargos de los contribuyentes y responsables (Agentes de Retención del IVA) tales como inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias, emitir comprobantes; llevar los libros, presentar las declaraciones.

B) Ilícitos Materiales, (Artículo 109): Representados por aquellos incumplimientos de los deberes, que se refieren al pago de la obligación



tributaria tales como: i) retraso u omisión en el pago de sus tributos o sus proporciones ii) retraso u omisión en el pago de anticipos, iii) incumplimiento de la obligación de retener o percibir, iv) la obtención de devoluciones o reintegros indebidos.

De igual forma el COT, contempla las multas que se establecen por el incumplimiento de los deberes formales y materiales, en el Artículo 107, se establece una multa de diez a cincuenta unidades tributarias (10 a 50 U.T.) por el incumplimiento de deberes formales sin multa específica.

Esta sanción es procedente para aquellos Agentes de Retención de IVA que no entreguen el comprobante de retención.

El Artículo 112 contempla las sanciones de los ilícitos materiales tales como la omisión del pago de anticipos a cuenta de la obligación tributaria principal, o no se efectuó la retención o percepción correspondiente, con multas que van de un 100% a 300% del tributo no retenido o percibido.

En este orden de ideas otra ley que da sustentación legal a la investigación es la Ley del IVA en los siguientes articulados:

El Artículo 1, se expone lo referente a la creación de este tributo, su reserva a favor del poder nacional en todo lo relativo a la recaudación y supervisión del impuesto.

En el Artículo 11 se establece la autorización dada a la Administración Tributaria para designar a los Agentes de Retención y señala que podrá designar como responsables del pago del impuesto a quienes por sus funciones públicas o razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en esta ley. De igual manera el citado artículo, consagra la disposición expresa que da la Ley del IVA a la Administración Tributaria para la compensación y cesión de los

excedentes de retenciones, procedimiento que es desarrollado con más detalle en las providencias administrativas señalando al respecto:

“Los contribuyentes ordinarios podrán recuperar ante la Administración Tributaria, los excedentes de retenciones que correspondan, en los términos y condiciones que establezca la respectiva providencia. Si la decisión administrativa resultare favorable, la Administración Tributaria autorizará la compensación o cesión de los excedentes. La compensación contra cualquier tributo nacional, incluso contra cuota tributaria determinada conforme a lo establecido en esta ley”.  
(Artículo 11)

Asimismo en el artículo 13, se establecen los hechos que darán nacimiento a la obligación de pagar el impuesto tales como:

1. En la venta de bienes muebles corporales:

a) En los casos de ventas a entes públicos, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente.

b) En todos los demás casos distintos a los mencionados en el literal anterior, cuando se emita la factura o documento equivalente que deje constancia de la operación o se pague el precio o desde que se haga la entrega real de los bienes, según sea lo que ocurra primero.

2. En la importación definitiva de bienes muebles, en el momento que tenga lugar el registro de la correspondiente declaración de aduanas.

3. En la prestación de servicios cuando se emita la factura o documento equivalente, se preste el servicio, se realice el pago o sea exigible la contraprestación total o parcial del servicio lo que ocurra primero.

Así mismo, la Ley en sus artículos 16, 17, 18 y 19 establece la no-sujeción los beneficios fiscales y las exenciones en los cuales no procederá el pago de IVA ni la retención de impuesto

En el Título V, contiene las normas relativas al pago del impuesto y a los deberes formales, facultando al Reglamento, para establecer las modalidades de pago, tal como reza su artículo 47: “Los contribuyentes y, en su caso, los responsables según esta Ley, están obligados a declarar y pagar el impuesto correspondiente en el lugar, la fecha y la forma y condición que establezca el Reglamento.”

Por su parte, corresponde a la Administración Tributaria establecer las normas que permitan asegurar el cumplimiento de la presentación de la declaración por parte de los sujetos pasivos, y en especial la obligación de los adquirentes de bienes o receptores de servicios, así como de entes del sector público, de exigir al sujeto pasivo las declaraciones de períodos anteriores para tramitar el pago correspondiente. Al respecto el Reglamento de la Ley del IVA faculta a la Administración Tributaria para designar los Agentes de Retención, en el artículo 5, el cual establece: “La Administración Tributaria puede designar, en calidad de agentes de retención, a los compradores o adquirentes de determinados bienes muebles y a los receptores de ciertos servicios, identificándose con precisión dichos bienes y servicios. Estos agentes de retención sustituirán a los vendedores y prestadores de servicios como sujetos pasivos del impuesto”.

La designación de agentes de retención que haga la Administración Tributaria deberá recaer en personas naturales o jurídicas, obligadas a llevar contabilidad completa y que sean contribuyentes ordinarios del impuesto. La retención del impuesto deberá efectuarse en el momento en que los compradores o receptores de los servicios paguen o abonen en cuenta el precio de los bienes muebles o de los servicios. Los agentes de retención quedan obligados, además de retener, a declarar como impuesto retenido a terceros y a pagar en el período correspondiente, el impuesto que generó la operación realizada.

Los agentes de retención, al emitir las facturas, deben consignar separadamente del precio o remuneración, el impuesto que corresponda como débito fiscal de la operación, el cual deberá ser retenido y enterado oportunamente.

Además deberá cumplir con las formalidades generales y con los requisitos siguientes:

- a) Indicar el artículo 11 de la Ley.
- b) Emitirse por duplicado y la copia se entregará al vendedor o prestador de los servicios, quien deberá firmar el original, que conservará en su poder el comprador o receptor del servicio.
- c) Numerarlas en forma consecutiva, usando una numeración especial que las diferencie de las facturas propias como contribuyentes de ventas y prestaciones de servicios.
- d) Nombres y apellidos o razón social del agente de retención, número de Registro de Contribuyentes y domicilio fiscal, número de teléfono y fax si lo tuviere.
- e) Nombres y apellidos o razón social y dirección del establecimiento impresor de las facturas.
- f) Fecha de emisión de las facturas.
- g) Nombres y apellidos o razón social y domicilio fiscal del vendedor o prestador del servicio.
- h) Detalle de los bienes transferidos y de los servicios prestados, en su caso, precio unitario si corresponde, y monto total de la operación.
- i) Impuesto trasladado y retenido por cada operación.

El impuesto retenido a los vendedores o prestadores de servicios constituirá crédito fiscal del comprador, adquirente o receptor de los bienes o servicios, y lo declarará y enterará en el mismo período de imposición correspondiente a la fecha de la operación.

Las facturas respectivas deben ser registradas por el agente de retención en los Libros de Compras y de Ventas respectivamente, en el mismo período de imposición que corresponda a su emisión, separadamente de sus propias adquisiciones. Si el impuesto es retenido indebidamente por el comprador o receptor de los servicios sin estar autorizado para ello y no lo enterare al Fisco, el vendedor o prestador del servicio que ha soportado la retención del impuesto, tendrá acción en contra del retenedor para requerir la devolución de lo indebidamente retenido, sin perjuicio de otras acciones civiles o penales a que haya lugar.

Además, es conveniente reiterar que el referido régimen de retenciones de IVA se encuentra establecido en Providencia Administrativa SNAT/2005/0056, la cual designa a los contribuyentes especiales del IVA como Agentes de Retención, estableciendo en su artículo primero que se designan responsables del pago del impuesto al valor agregado, en calidad de agentes de retención, a los sujetos pasivos, distintos a personas naturales, a los cuales el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) haya calificado como especiales.

Los sujetos pasivos calificados como especiales fungirán como agentes de retención del impuesto al valor agregado generado, cuando compren bienes muebles o reciban servicios de proveedores que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto. En los casos de fideicomisos, el fideicomitente fungirá como agente de retención, siempre y cuando hubiere sido calificado como sujeto pasivo especial.

A los efectos de esta providencia se entiende por proveedores a los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado que vendan bienes muebles o presten servicios, ya sea con carácter de mayoristas o minoristas, estableciéndose un porcentaje según el Artículo 4 del 75 % del IVA causado; este monto ascenderá al 100% según el Artículo 5 cuando:

a) El monto del impuesto no esté 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 del Impuesto al Valor Agregado o en su Reglamento.

c) El proveedor no esté inscrito en el Registro de Información Fiscal (RIF), o cuando los datos de registro, incluido su domicilio, no coincidan con los indicados en la factura o documento equivalente. En estos casos el agente de retención deberá consultar en la Página Web <http://www.seniat.gov.ve>, a los fines de verificar que los referidos datos coinciden con los indicados en la factura o documento equivalente.

d) El proveedor hubiere omitido la presentación de alguna de sus declaraciones del impuesto al valor agregado. En estos casos el agente de retención deberá consultar la Página Web <http://www.seniat.gov.ve>.

e) Se trate de las operaciones mencionadas en el artículo 2 de esta Providencia.

Los requisitos de facturación para la emisión e impresión de facturas se encuentran reguladas en la providencia N° 320, en su Artículo 2.

Los documentos a que hace referencia el artículo anterior deben emitirse cumpliendo y llenando los siguientes requisitos:

a) Contener la denominación de "Factura", "Documento equivalente de factura", "Nota de Débito", "Nota de Crédito", "Soporte" o "Comprobante", "Orden de Entrega" o "Guía de Despacho".

Las órdenes de entrega o guías de despacho además deberán llevar la frase "Copia habilitada para amparar el traslado de bienes", según sea el caso;

b) Numeración consecutiva y única de la factura o documento de que se trate. Si el contribuyente desarrolla actividades en más de un establecimiento o sucursal, debe emitir las facturas con numeración consecutiva única, por cada establecimiento. Los agentes de retención a que se refiere el artículo 11 de la Ley, emplearán una numeración distinta a la utilizada para emitir los documentos propios de sus actividades.

c) Número de control consecutivo y único por cada documento impreso, que se inicie con la frase "N° de Control...". Este número no estará relacionado con el número de facturación, salvo que así lo disponga el contribuyente. Asimismo, si el contribuyente desarrolla actividades en más de un establecimiento o sucursal, deberán emitir los documentos a que hace referencia el artículo 1, con numeración consecutiva única, por cada establecimiento. Cuando el contribuyente solicite la impresión de documentos en original y copias, tanto el original como sus respectivas copias, deberán contener el mismo número de control. Asimismo, el orden de los documentos deberá comenzar con el Número de Control 01. El usuario de los documentos podrá volver a repetir la numeración por cada uno de ellos, en los casos que ésta supere los ocho (8) dígitos.

d) Total de los números de control asignados, expresado de la siguiente manera "desde el N°... hasta el N°...";

e) Las facturas y los otros documentos deberán emitirse por duplicado, salvo las órdenes de entrega o guías de despacho que se emitirán por triplicado.

En todo caso, las copias deberán señalar expresamente "sin derecho a crédito fiscal", ello sin perjuicio de lo establecido en el artículo 56 del Reglamento del Decreto Ley de Impuesto al Valor Agregado.

f) Nombre completo y domicilio fiscal del vendedor o prestador del servicio, en caso de que se trate de una persona natural.

g) Denominación o razón social del emisor y su domicilio fiscal en caso de que se trate de una persona jurídica o comunidad, sociedad de hecho o irregular, consorcio u otro ente jurídico o económico, público o privado.

h) Número de inscripción del emisor en el Registro de Información Fiscal (RIF) y Número de Identificación Tributaria (NIT), en caso de poseerlo.

i) Nombre o razón social del impresor de los documentos y su número de inscripción en el Registro de Información Fiscal (RIF), número y fecha de la Resolución de autorización otorgada y la Región a la cual pertenece;

j) Domicilio fiscal, número telefónico, si existiere, de la casa matriz y del establecimiento o sucursal, del emisor.

k) Fecha de emisión.

l) Nombre completo y domicilio fiscal del adquirente del bien o receptor del servicio, si se trata de una persona natural.

m) Denominación o razón social y domicilio fiscal del adquirente del bien o receptor del servicio, en los casos de que se trate de una persona



jurídica, sociedad de hecho o irregular, comunidad y demás entes económicos o jurídicos, públicos o privados.

n) Número de inscripción del adquirente en el Registro de Información Fiscal (RIF) y Número de Identificación Tributaria, (NIT) en caso de poseerlo.

o) Indicación del número y fecha de la orden de entrega o guía de despacho, si ésta fue emitida con anterioridad.

p) Condición de la operación, sea ésta de contado o a crédito y su plazo. Si la operación es a crédito, precisar su monto, el plazo, la cantidad de cuotas, monto de cada una de ellas, tasa de interés, monto total de los intereses y en su caso, si se pactó actualización del saldo de precio o de la tasa de interés y el modo de actualización.

q) Descripción de la venta del bien o de la prestación del servicio con indicación de la cantidad, precio unitario, valor de la venta, o de la remuneración y de las respectivas alícuotas aplicables.

r) Indicación de los conceptos que se carguen o cobren en adición al precio o remuneración convenidos, para las operaciones gravadas y especificación de las deducciones del precio o remuneración, bonificaciones y descuentos, a que se refiere el artículo 24 de la Ley.

t) Indicación del sub-total correspondiente al precio neto gravado e indicación del valor total de la venta de los bienes o de la prestación del servicio o de la suma de ambos, si corresponde.

v) Especificación en forma separada del precio o remuneración del monto del impuesto según la alícuota aplicable.

w) La factura o documento equivalente, cuando sea emitido a un no contribuyente, deberá contener en forma manuscrita o impresa la frase "este documento no da derecho a crédito fiscal" o "sin derecho a crédito fiscal".

x) Cuando el emisor del documento realice operaciones gravadas por cuenta de terceros, deberá indicar que se emite de conformidad con lo establecido en el artículo 10 de la Ley del IVA. Por otra parte, cuando actúe como agente de retención, el documento que se emita deberá expresar: "El presente documento se emite en cumplimiento del artículo 11 del Decreto Ley de Impuesto al Valor Agregado".

## **2.4.-DESCRIPCIÓN DE LA ORGANIZACIÓN OBJETO DE ESTUDIO**

### **2.4.1.- La Empresa CQ**

Se encuentra ubicada en el Distrito Capital en el Municipio Chacao. Es un contribuyente especial cuya casa matriz se encuentra ubicada en New York, Estados Unidos, su razón social es la venta de productos químicos especializados para la industria petrolera, textil, automotriz, y de pinturas. Estos productos proceden de sus filiales en China, México, Colombia, Europa, siendo sus principales proveedores, además de los proveedores nacionales, que prestan sus servicios a la empresa como; agentes aduanales, empresas de transporte, seguros y almacenes.

### **2.4.2.- Misión de CQ**

Mejorar continuamente sus productos, procesos y servicios para ofrecer calidad, precio y atención oportuna al cliente; contribuir al desarrollo humano, profesional y económico de su personal, así como cumplir con la responsabilidad social en la conservación de un medio ambiente sano.

#### **2.4.3.- Visión de CQ**

Ser una compañía líder en especialidades químicas, basándose en los Clientes, Tecnología Superior, Excelencia Operacional, y compromiso de sus empleados para sentirse orgullosos por sus éxitos y así sus accionistas disfrutarán de mayores ganancias por su inversión.

#### **2.4.4.- Políticas de Crédito de CQ**

Esta empresa mantiene una rotación de cuentas por cobrar altas, sus políticas de crédito oscilan entre 30 a 45 días. La venta de sus productos es muy planificada, debido a que estos no deben ser almacenados por periodos muy largos de tiempo, ello exige una planificación de compras por parte de sus clientes. Las ventas son estrictamente nacionales y gravadas, incurren en ventas al exterior simplemente para abastecer a sus filiales, en caso de contingencia o falta de suministro de algún producto.

## 2.5.-OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

**Cuadro N° 1 Identificación y Definición de las Variables**

<b>Objetivos Específicos</b>	<b>Variables</b>	<b>Definición Conceptual</b>
Señalar las leyes y normas relacionadas con el régimen de retenciones de los contribuyentes en materia de IVA. Su legalidad, constitucionalidad	Evolución de las Leyes y Normas que han regulado el Régimen de Retenciones del IVA Y la estructuración de las providencias dentro del ordenamiento jurídico	Conjunto de normativas comprendidas en cuerpos legales de carácter fiscal que deben cumplirse en materia tributaria.
Caracterizar los efectos financieros de la aplicación del régimen de retenciones de IVA sobre los contribuyentes especiales en el caso de la Empresa CQ.	Variación de la cuenta retenciones acumuladas por descontar	Aumento o Disminución de la cuenta contable denominada: Retenciones acumuladas por descontar.
Describir los efectos jurídicos de la aplicación del régimen de retenciones de IVA sobre los contribuyentes especiales.	Aplicación del Régimen de Retenciones a la luz de los principios constitucionales.	Sistema encargado de regular los efectos tributarios producidos según normas pre-establecidas.
Determinar el conocimiento y aplicación de los trabajadores desde el punto de vista operativo acerca del régimen de retenciones de IVA en la empresa CQ.	Las Consecuencias operativas respecto al conocimiento y aplicación del Régimen de Retenciones del IVA.	Conjunto de situaciones de carácter operativo generadas en la empresa con objeto de la aplicación del Régimen de Retenciones de IVA.

Fuente: Elaborado por la autora.

**Cuadro N° 2. Operacionalización de Variables**

<b>Objetivos Específicos</b>	<b>Variables</b>	<b>Dimensión</b>	<b>Indicadores</b>	<b>Instrumento</b>	<b>Fuente</b>
Señalar las leyes y normas relacionadas con el régimen de retenciones de los contribuyentes en materia de IVA. Su legalidad y constitucionalidad.	-Evolución de las leyes y normas que han regulado el Régimen de Retenciones del IVA y la aplicación por parte de los contribuyentes. -Estructuración jurídica de las Providencias.	Normativa	- Tributos. - Clasificación. - Hecho Imponible. -Base imponible. -Rango jurídico de las providencias.	Consulta Bibliográfica.	Observación de Registros . Instrumentos Legales: Leyes, Gaceta Oficial, Providencias Administrativas y Reglamentos.
Caracterizar los efectos financieros de la aplicación del régimen de retenciones de IVA sobre los contribuyentes especiales en el caso de la Empresa CQ.	Variación del Impuesto a pagar por efecto de la retención de IVA. Antes y Después del Régimen de Retenciones de IVA.	Financiera	- Liquidez de la empresa por efecto del régimen de retenciones. -Situación financiera de la empresa CQ por efecto del régimen de retenciones.	Cuadro Comparativo N° 4, 5, 6 de los Años 2003, 2004 y 2005 respectivamente.	Registro Contable de la Empresa CQ.
Describir los efectos jurídicos de la aplicación del régimen de retenciones de IVA sobre los contribuyentes especiales.	Los Principios Tributarios y su afectación por la aplicación del sistema de retenciones de IVA.	Jurídica	- Confiscatoriedad e ilegalidad de las providencias. - Desnaturalización del impuesto. -Violación de la capacidad contributiva. - Reintegro de las cantidades retenidas en exceso y falta de celeridad.	Cuestionario A.  Consulta Bibliográfica.	Información de Expertos Tributarios.  Instrumentos Legales: Leyes, Gaceta Oficial, Providencias Administrativas y Reglamentos, Recursos Interpuestos.
Determinar el conocimiento y aplicación de los trabajadores desde el punto de vista operativo acerca del régimen de retenciones de IVA en la empresa CQ.	Consecuencias operativas respecto a la aplicación del Régimen de Retenciones del IVA.	Operativa	- Conocimiento de las Providencias. - Problemas asociados a las retenciones.	Cuestionario B.	Empleados de la Empresa CQ.

## **CAPÍTULO III**

### **MARCO METODOLÓGICO**

En este Capítulo se desarrollan los aspectos relacionados con los métodos, procedimientos y técnicas utilizadas en la investigación, en función del problema y los objetivos formulados, definiendo; el tipo y diseño de la investigación, la población y muestra, técnicas e instrumentos de recolección de datos, así como la validación y confiabilidad de la investigación.

#### **3.1.- TIPO DE INVESTIGACIÓN**

El estudio a desarrollar respecto de la estrategia a emplear, es una investigación de campo principalmente, pues los datos a procesar son obtenidos de la observación de una situación empírica, es decir, son primarios; sobre el particular Sabino (1992), expresa: “En los diseños de campo los datos de interés se recogen en forma directa de la realidad, mediante el trabajo concreto del investigador y su equipo”. (p.12).

Aun cuando este estudio corresponde a una investigación de campo, se apoya en una revisión bibliográfica exhaustiva para analizar la problemática planteada, por lo tanto se considera una investigación mixta, sobre el particular Zorrilla (1993), señala:

La investigación documental es aquella que se realiza a través de la consulta de documentos (libros, reconocimientos, periódicos, memorias, anuarios, registros, códigos, constituciones, etc.). La de campo o investigación directa es la que se efectúa en el lugar y tiempo en que ocurren los fenómenos objeto de estudio. La investigación mixta es aquella que participa de la naturaleza de la investigación documental y de la investigación de campo. (p.43).

La investigación que se presenta se enmarca en los estudios de tipo analítica de acuerdo al problema planteado, dirigido a determinar los efectos financieros jurídicos y administrativos de la aplicación del régimen de retenciones sobre los contribuyentes especiales, de la Empresa CQ, por cuanto se describieron los hechos tal cual como se producen, según lo afirma Tamayo (2001):

La investigación analítica consiste fundamentalmente en establecer la comparación de variables entre grupos de estudio y el control sin aplicar o manipular las variables, estudiando estas según se dan naturalmente en los grupos.  
(p.48)

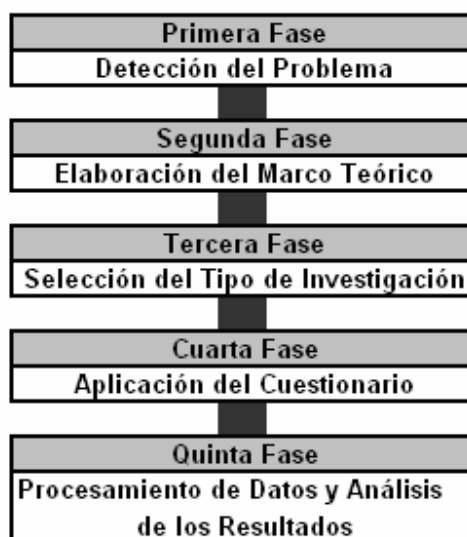
Mediante este tipo de investigación, que utiliza el método analítico, se logra caracterizar un objeto de estudio o una situación concreta, señalar sus características y propiedades, debido a que se estudia y deriva a partir de la revisión documental, en contrastación con la realidad del contribuyente, al establecer los efectos financieros, jurídicos y administrativos del Régimen de Retenciones sobre el contribuyente.

Con este estudio se recaba información real de la problemática, precisándose la situación tal cual existe en el momento de la investigación, haciendo una interpretación de estos hechos, para que ayude a llegar a conclusiones concretas.

### **3.2.-DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN**

El diseño de la investigación se define como la estructura, el plano, la estrategia global en el contexto del estudio propuesto, en este orden de ideas, señala Hurtado J. (1998), “el diseño corresponde a la estructura de la investigación, la forma como la investigación va ser desarrollada a fin de obtener respuestas a las interrogantes de la investigación” (p.389).

El diseño de la investigación en función de su dimensión temporal o del número de momentos donde se va introducir la recolección de los datos, es de tipo descriptivo transeccional tal como lo plantean Hernández, Fernández y Baptista (1999): “Los diseños de investigación transeccional o transversal recolectan datos en un solo momento, en un tiempo único. Su propósito es describir variables y analizar su incidencia en un momento dado” (p.193). Para la realización de la investigación se desarrollaron las siguientes fases:



En la primera fase se detectó el problema, a través de la experiencia y conversaciones con expertos en el área tributaria se procedió a delimitar el estudio, el cual se realizó en base al Régimen de Retenciones del IVA para los contribuyentes especiales, analizando la providencia SNAT/2002/1455 y SNAT/2005/0056, planteándose la problemática que este régimen ocasiona a estos contribuyentes especiales.



En la segunda fase, se dió forma, sentido y coherencia al marco teórico, el cual se inició con la búsqueda de los antecedentes relacionados con la investigación, seguidamente se prosiguió al arqueo de fuentes bibliográficas, como leyes, jurisprudencias, doctrinas, trabajos especiales, tesis, revistas tributarias entre otros, para darle sustentación teórica a la investigación, al enfocarse la naturaleza del impuesto, características, mecanismos de determinación así como el Régimen de Retenciones de IVA los sujetos obligados, base de calculo, sus procedimientos de enteramiento y pago, sustentando la investigación con las bases legales que emana de la Constitución, el Código Orgánico Tributario y la Ley del IVA entre otras.

En la tercera fase se procedió a seleccionar el tipo de investigación, quedando enmarcado en una investigación de tipo analítico de campo, con carácter mixto. La investigación de campo fue la que suministró la información donde se desarrollo la acción; es decir, en la empresa CQ ubicada en el Distrito Capital, Caracas, la cual, presentaba la problemática en estudio y se prestó a suministrar la información, para esto se prosiguió a diseñar un cuestionario tipo A (Anexo A), que serviría de guía para entrevistar a los expertos en materia tributaria con el objeto de analizar el efecto jurídico, y un cuestionario tipo B (Anexo B), con el objeto de encuestar a los empleados de la empresa CQ, para analizar la providencia y la aplicación por parte del contribuyente recogiendo sus opiniones de la problemática, además se suministró un cuadro de registros para la determinación y declaración del impuesto (Anexo C), el cual fue llenado con la información contable de la empresa, a través, de este instrumento se evidencia el efecto de la retención en la liquidez de la empresa y complementaría la información contable de la organización. En la cuarta fase se procedió a aplicar los cuestionarios diseñados en la fase anterior, tanto el tipo A como el tipo B y el cuadro de registros.

En la quinta fase se procedió a tabular y procesar los resultados obtenidos los cuales fueron analizados e interpretados a la luz de lo manejado en el marco teórico, procediéndose a elaborar las recomendaciones y conclusiones.

### **3.3.-CASO DE ESTUDIO**

La empresa objeto de estudio, para fines de la investigación se denominará CQ, está se encuentra ubicada en el Distrito Capital, es un contribuyente especial cuya razón social es la venta de productos químicos especializados, y su cartera de proveedores está representada en promedio un 70% por contribuyentes especiales; y a su vez, por el tipo de producto que vende su cartera de clientes están conformados en un 60% de contribuyentes especiales, según información suministrada por la empresa CQ.

### **3.4.-POBLACIÓN Y MUESTRA**

La investigación se sustenta en un caso de estudio con el fin de determinar los efectos financieros jurídicos y administrativos de la aplicación del régimen de retenciones de IVA sobre los contribuyentes especiales, durante los años 2003 a 2005 en el Caso de la Empresa CQ, el cual servirá de fuente para la recolección de los datos. De acuerdo con Arias F. (1997), "... los estudios de caso se concentra en uno o pocos elementos que se asumen, no como un conjunto sino como una sola unidad." (p. 49).

En esta investigación la población se encuentra conformada por los empleados de los departamentos: contable, impuesto y tesorería, de la empresa CQ, los cuales están conformadas por diez (10) profesionales que laboran en los distintos departamentos y guardan relación con la problemática planteada en la investigación debido a que tienen el

conocimiento y aplican la normativa contable, impositiva y legal que establece el referido Régimen de Retenciones. En este sentido Tamayo M. (1990) expresa:

Una población está determinada por sus características definitorias, por tanto, el conjunto de elementos que posea ésta característica se denomina población o universo. Población es la y totalidad del fenómeno a estudiar en donde las unidades de población poseen una característica común, la cual se estudia y da origen a los datos de la investigación. (P.26)

Por esto, a efectos de la investigación la población y la muestra quedó representada por el mismo número de personas, por tratarse de una muestra censal, Pineda y otros (1994) la define de la siguiente manera: "Cuando hay un número finito (constituido por un número delimitado o conocido de unidades) es conveniente estudiar el universo total, siempre y cuando este no sea muy grande". (p.109). Partiendo de esto, se censo al total de la población por estar representada por un numero pequeño y de fácil acceso.

### **Cuadro 3**

#### **Distribución de la Población**

<b>POBLACION</b>		
<b>Dpto. de Contabilidad</b>	<b>Dpto. de Impuestos</b>	<b>Dpto. de Tesorería</b>
1 Contador	1 Senior de Impuesto	1 Jefe de Tesorería
4 Analistas Contables	2 Analistas Tributarios	1 Analista
<b>Total 5</b>	<b>Total 3</b>	<b>Total 2</b>

Fuente: Elaborado por el autor.

### **3.5.-TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS**

Teniendo definida la temática de estudio, así como el diseño que sustentó la investigación y el caso de estudio, se procedió a la escogencia de las técnicas e instrumentos para la recolección de los datos, que según

Seijas L. (1999), son las distintas formas o maneras de obtener la información son ejemplos de técnicas la observación directa, las encuestas en sus dos modalidades, entrevista o cuestionario, el análisis documental entre otras. "(p.55).

De esta forma, se empleó la técnica de la entrevista, la cual está definida como "una técnica para obtener que un individuo transmita oralmente al entrevistador su definición personal de la situación" (Ruiz, O. 1999). En este sentido, se realizó una entrevista a (05) expertos tributarios, guiada mediante un cuestionario (Tipo A), de preguntas de final abierto o abiertas, según Sabino C. (1992): "Las preguntas de final abierto, llamadas también simplemente abiertas, proporcionan una variedad más amplia de respuestas pues éstas pueden ser emitidas libremente por los respondentes." (p.1), las cuales se formularon con el objeto de describir los efectos jurídicos de la aplicación del régimen de retenciones sobre los contribuyentes especiales, estas respuestas fueron procesadas presentándose un análisis para cada una de ellas.

En este orden de ideas, la técnica denominada encuesta tipo cuestionario, según Sabino C. (1992) se refiere a: "requerir información a un grupo socialmente significativo de personas acerca de los problemas en estudio para luego, mediante un análisis de tipo cuantitativo sacar las conclusiones que se correspondan con los datos recogidos." (p.101).

Así pues, se realizó una encuesta a los trabajadores de la empresa CQ, a través de un cuestionario estructurado (Tipo B) de preguntas semi-abiertas o semi-cerradas, las cuales según Sabino C. (1992) "son preguntas cerradas con un ítem abierto para reservar la posibilidad de incorporar otras respuestas diferentes de las previamente seleccionadas."(p.1), estas preguntas se formularon con el fin de determinar el conocimiento y aplicación

de los trabajadores desde el punto de vista operativo acerca del régimen de retenciones en la empresa CQ, estas respuestas se procesaron y se obtuvieron los porcentajes respectivos, presentándose un análisis por cada pregunta.

Entonces, la encuesta permitió obtener información válida y objetiva acerca de la medida en que la implementación del Régimen de Retenciones de IVA puede acarrear efectos tanto financieros jurídicos y administrativos a los contribuyentes sometidos al sistema especialmente a la empresa CQ, desde la óptica de los trabajadores de la empresa CQ y los expertos tributarios.

En lo referente a los instrumentos de investigación, Tamayo M. (2001), señala que son: “formularios diseñados para registrar la información que se obtienen durante el proceso de recolección de datos” (p.16). Para ambos casos se empleó un cuestionario, el cual según Hernández y otros (1999), “son un conjunto de preguntas respecto de una o más variables.” (p.276).

De esta forma, el cuestionario dirigido a expertos tributarios quedó conformado por seis (06) preguntas abiertas. (Ver Anexo A) y el cuestionario diseñado para el personal que labora en la empresa CQ quedó conformado por un cuestionario de diez (10) preguntas semi-abiertas (Ver Anexo B), este cuestionario fue aplicado en los tres (03) departamentos de la empresa, acerca del conocimiento y aplicación de la normativa.

Además, se diseñó un cuadro de registro (Anexo C), donde se tomó la información financiera de la empresa a través de sus registros contables; como la declaración mensual del impuesto, comparándose tres años fiscales (03) consecutivos, con esta información se corrió el escenario de lo que sería la determinación del impuesto sin la retención para establecer la comparación antes y después del Régimen de Retenciones del IVA, con el

fin de conocer cuantitativamente la afectación de la retención del impuesto en las finanzas de la empresa.

### **3.6.-VALIDACIÓN**

Hernández y otros (1999), señala que la validez de un instrumento, “se refiere al grado en que un instrumento realmente mide la variable que pretende medir”. (p.236).

Por consiguiente, para obtener la validez de los instrumentos de recolección de datos, estos fueron a un procedimiento de juicios de expertos, del cual Ruiz C. (1998), expresa:

“A diferencia de otros tipos de validez la de contenido no puede ser expresada cuantitativamente, a través de un índice o coeficiente, ella es mas bien una cuestión de juicio, Es decir la validez de contenido, por lo general se estima de manera subjetiva o intersubjetiva. El procedimiento mas comúnmente empleado para determinar este tipo de validez, es el que se conoce como juicio de experto.” (p.59).

De acuerdo a lo expuesto en la cita, dicha técnica permitió efectuar un análisis de los instrumentos en cuanto al contenido, redacción y pertinencia en concordancia con los objetivos planteados en la investigación.

En este orden de ideas, el instrumento fue validado por tres (03) expertos, un especialista en el área financiera, derecho tributario y en metodología de la investigación. Estos profesionales revisaron y validaron los instrumentos en cuanto a contenido, redacción de los ítems, y su congruencia con los objetivos y variables consideradas en esta investigación. A estos expertos se les proporciono: a) carta de presentación solicitando su colaboración b) objetivos y mapa de variables c) instrumento y hoja de observación con las instrucciones para la validación. Una vez efectuado el proceso los expertos opinaron que hay una estrecha relación entre los

objetivos, las variables y los ítems de la investigación.

Se realizaron algunas modificaciones que no cambiaron la esencia de lo planteado. Por lo tanto se consideró la validez del contenido del instrumento y con su propiedad lingüística, se consideró que el instrumento tiene validez de contenido, criterio y constructo.

### **3.7.-CONFIABILIDAD**

La confiabilidad de los instrumentos aplicados se midió sobre los resultados de una prueba piloto realizada 10 estudiantes de especialización del área de tributos de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales y que luego, sería la encuesta realizada a los empleados de la empresa CQ.

En este sentido Hurtado J. (1998) señala que: “la confiabilidad se refiere al grado en que la aplicación repetida del instrumento a las mismas unidades de estudio en idénticas condiciones producen resultados iguales, dando por hecho que el evento medido no ha cambiado (p.20). Este coeficiente de Confiabilidad denominado Kuder-Richardson, según Hernández y otros (1999).” Requiere de una sola administración del instrumento de medición y producen valores que oscilan entre cero (0) y uno (1), se calcula de la aplicando la siguiente formula:

Donde:

K: N° de sujetos.

p: Varianza de los Ítems.

St<sup>2</sup>: Varianza de los Sujetos

q: 1-p.

Una vez calculado el coeficiente se obtuvo un valor de 86,71%, lo que indica un elevado grado de consistencia interna.

## **CAPÍTULO IV**

### **ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS**

Según lo planteado en el marco metodológico y en los objetivos de la investigación, se pretende determinar los efectos financieros jurídicos y administrativos de la aplicación del régimen de retenciones de IVA sobre los contribuyentes especiales, durante los años 2003 a 2005 en el Caso de la Empresa CQ.

En principio se nombraron en el marco legal de la presente investigación; de forma detallada, los diferentes instrumentos, reglamentos y providencias contenidas en el ordenamiento jurídico venezolano en materia tributaria, estableciendo una idea general precisa y en orden cronológico acerca de la evolución del régimen de retenciones de IVA, con el objeto de señalar las leyes y normas relacionadas con el régimen de retenciones de los contribuyentes en materia de IVA.

En este orden de ideas, al señalar las leyes y normas relacionadas con el régimen de retenciones de IVA, se observa que la providencia SNAT/2005/0056, es un acto administrativo emanados por el SENIAT con el fin de reglamentar las disposiciones en materia de retención que tiene origen en la Ley de IVA, la cual dentro de la unidad del ordenamiento jurídico es una ley ordinaria, de acuerdo a las jerarquías de las normas por Hans Kelsen. Las normas ordinarias representan uno de los primeros planos de legalidad dentro de la estructura jerárquica de las leyes, y están conformados por leyes formales.



Las leyes formales son definidas por la Constitución Nacional como actos sancionados por la Asamblea Nacional para determinada materia, específicamente la Ley del IVA, es una norma de rango jurídico que determina toda la materia concerniente al impuesto al consumo de tipo valor agregado, definiéndose así dentro de sus articulados, los elementos esenciales de este impuesto como; el sujeto pasivo, la base imponible, alícuota y los hechos imponibles que generan tal imposición. Entonces, dentro del rango de la jerarquización de las leyes, la Ley del IVA esta por encima de todos los reglamentos y providencias que se deriven de esta norma, y por encima de esta Ley se encuentran el Código Orgánico Tributario y la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela.

Cabe destacar que según Hernández (2004) "...la finalidad de esta jerarquización es resolver los conflictos que se puedan generar al momento de aplicar las leyes, prevaleciendo en estos casos las normas de mayor jerarquía o rango. Esta clasificación tiene gran importancia ya que ninguna norma puede, ni debe, vulnerar los principios o reglas establecidas en una norma superior, de lo contrario será inconstitucional e ilegal, y los afectados podrán reclamar judicialmente el restablecimiento del orden jerárquico." (Pág. 188)

En Venezuela la Constitución Nacional y los Tratados Internacionales se encuentran dentro del primer rango de legalidad, las normas orgánicas como los Códigos, específicamente en materia tributaria el Código Orgánico Tributario en el segundo rango, las leyes ordinarias o especiales como el IVA en el tercer rango, y las leyes reglamentarias como el reglamento del IVA, así como las sentencias y actos administrativos particulares como el establecimiento de la providencia SNAT/2005/0056 ejecutados por la

Administración Tributaria se encuentran dentro de los últimos rangos de legalidad

Al analizar el caso concreto de este Régimen de Retenciones establecidos en la citada providencia y el rango o jerarquización de las leyes que se mantiene dentro de nuestro ordenamiento jurídico, se puede entender que las providencias que regulan este sistema de retenciones pueden reglamentar total o parcialmente la Ley del IVA, norma de la cual se deriva, sin alterar el espíritu propósito y razón de la misma, como lo establece el Art. 236 de la Constitución, es decir, a través de este acto de rango sublegal tal como ha sido definido no se puede alterar la naturaleza de este impuesto indirecto, ni su carácter plurifásico y no acumulativo, tampoco pueden establecerse supuestos que rompan con los elementos esenciales previamente establecidos en la ley del IVA, ya que, si esto ocurre, se constituye una violación directa del dispositivo legal por un acto de rango sublegal que comporta a su vez una violación directa de los principios o derechos constitucionales como el de legalidad al establecerse a través de un norma de rango inferior a la Ley del IVA, la modificación de este impuesto y sus elementos esenciales.

Seguidamente se procedió al análisis del efecto financiero de las retenciones del IVA sobre la liquidez de la empresa CQ, a través de los cuadros comparativos N° 4,5 y 6 que resumen la información contable para el período fiscal 2003-2005 respectivamente.

## **Caracterización del Efecto Financiero**

El Impuesto al Valor Agregado, es un tributo que está concebido para que la carga del impuesto recaiga sobre el consumidor final, quien realmente soporta el impuesto al no poder realizar su traslación, de aquí su carácter indirecto.

De tal forma, que el impuesto a pagar por parte del contribuyente ordinario, se calcula a través de la diferencia entre el total del impuesto cargado o repercutido a los adquirentes de bienes o servicios “débito fiscal” y restando de dicho importe el total soportado como “crédito fiscal” por la adquisición de bienes y servicios por parte del contribuyente. La diferencia entre estas cantidades sí es positiva, es considerada como la cuota u obligación tributaria del periodo correspondiente, y por lo tanto será pagada por el contribuyente como IVA, debido a que el impuesto traslado “débito fiscal” es mayor que los impuestos soportados, “créditos fiscales” generándose un saldo a favor del Fisco, y si es negativa, configurará un crédito fiscal, en exceso, que de acuerdo con el mecanismo del impuesto, solo podrá ser traspasados a los periodos impositivos posteriores para así ser deducido cuando exista una diferencia positiva futura, calculada entre los respectivos débitos y créditos fiscales del periodo.

Entonces, la configuración del mecanismo de determinación del IVA a través de la cuota tributaria, está diseñado de tal forma que los contribuyentes ordinarios, sujetos que se encuentren a lo largo de la cadena de comercialización recuperen el impuesto pagado en el proceso. Pues bien, este mecanismo de determinación se ve claramente desdibujado para la empresa CQ, después de la entrada en vigencia del Régimen de Retención de IVA a partir de enero del año 2003, contenidos en las Providencias Administrativas SNAT/2002/1455 y la SNAT/2005/0056, las cuales al

establecer un porcentaje retención del 75% de sus débitos fiscales, cuando vende a Contribuyentes especiales, no permiten que la empresa pueda recupera la totalidad del impuesto soportado como créditos fiscales, menoscabando su derecho de trasladar el impuesto a sus clientes, generando tal situación, un exceso de retención acumulativo que no ha podido descontar y es trasladado para los años 2004 y 2005.

Para determinar el efecto que causa el Régimen de Retenciones a la empresa CQ como contribuyente ordinario del IVA, es importante analizar los cuadros 4, 5, 6 que presentan la determinación del IVA y su cuota tributaria, para los años 2003, 2004, y el primer semestre del año 2005, comparando el efecto que se produce “Antes y Después del Régimen de Retenciones” como se presenta a continuación:

**Análisis año 2003:**

**Cuadro N° 4**

**Aquí va el  
cuadro  
N° 04**

Se puede apreciar que el Régimen de Retenciones afecta la situación financiera de la empresa CQ, especialmente en la disposición del efectivo, generando un efecto económico negativo para el contribuyente quien sufre los efectos de la retención prácticamente en todos los escenarios, debido a:

Para el año 2003, tal como se observa en el Cuadro N° 4, sin la aplicación del sistema del Régimen de Retenciones, la empresa recuperaba el monto total de sus créditos fiscales soportados mensualmente por la compra de bienes y servicios gravados a través de la traslación del débito fiscal a sus clientes, independientemente de la calificación de contribuyentes ordinarios u especiales que tuvieran, estos enteraban íntegramente a la empresa el IVA trasladado (débito fiscal), y por el diferencial resultante se entregaba al Fisco Nacional una cuota tributaria que oscila entre Bs. 19.000.000 para el mes de enero y Bs. 67.697.593,06 para el mes de diciembre, exceptuando el mes de marzo del 2003, donde los créditos fiscales superan el monto de sus débitos fiscales generando un excedente por compensar para el mes siguiente.

Ahora bien, con el Régimen de Retenciones este escenario se modifica cuando la empresa le vende a un contribuyente especial (Agente de Retención), ya que sólo recupera un 25% en efectivo de sus débitos fiscales y el 75% restante, es retenido y entregado en comprobantes de retención, esta práctica se puede evidenciar en el cuadro N° 4, donde el contribuyente facturó en el año 2003, en promedio más de un 60% de sus débitos fiscales a contribuyentes especiales, que retuvieron cantidades que oscilan entre 36.000.000 para el mes de enero a 80.908.507,00 para el mes de diciembre, monto que de acuerdo a las providencias vigentes para ese periodo SNAT /2002/1455, puede descontarse de la cuota tributaria, no

lográndose tal deducción en su totalidad, ya que el impuesto retenido es superior en mas de un 100% a la cuota tributaria de los periodos fiscales comprendidos (enero - diciembre 2003), originándose un excedente no descontado de retenciones.

Tal como se observa en el referido cuadro, para el mes de enero 2003 el contribuyente al determinar el monto de su cuota tributaria, obtuvo un IVA causado de Bs. 19.000.000 pero se anticipó un impuesto de 36.000.000 (75% del Débito Fiscal facturado Agentes de Retención), dado que el monto retenido y anticipado puede descontarse de la cuota tributaria del periodo, se imputará sólo 19.000.000 (de los Bs. 36.000.000) y los restantes Bs. 17.000.000, estarán retenidos y por descontar para el siguiente mes, febrero 2003.

Sin embargo, para este mes la empresa tuvo retenciones Bs. 39.330.000 que nuevamente vuelven a superar el monto de la cuota tributaria (13.400.000), pudiéndose imputar sólo lo correspondiente al IVA causado en el mes, quedando todavía un diferencial de retenciones por descontar para el mes siguiente, monto que se acumula con las retenciones efectuadas en el periodo y no descontadas, generándose así un efecto acumulativo de retenciones por descontar, que crece cada vez mas a medida que pasan los meses, siendo más nocivo para el mes de marzo que sin tener impuesto causado y por pagar, se anticiparon retenciones que se acumulan y no se puede descontar. Esta situación obedece al tipo de operaciones que efectúa la empresa (compra y venta de químicos), el monto de los créditos fiscales representan un 70% de los débitos fiscales para este periodo; es decir, la empresa agrega un valor añadido en sus operaciones de aproximadamente un 30% de utilidad, entonces, con un porcentaje de retención del 75% se está anticipando más impuesto por concepto de IVA del que efectivamente

corresponde pagar de acuerdo a la relación de débitos y créditos fiscales de cada periodo.

Lo que conlleva a que el efectivo se vea mermando para este periodo en montos que ascienden a Bs.192.438.248,24 , afectándose el flujo de caja y su normal funcionamiento, ya que estos montos sin el régimen de retenciones, no estarían represados en comprobantes de retención y por ende en cuentas por cobrar al fisco, sino en efectivo disponible y circulante que el contribuyente pudiese utilizar para el pago de sus gastos corrientes, entre otros, evidenciándose que la implementación de este sistema lleva a que contribuyente se vea incidido en mayor medida por el IVA.

Asimismo, se observa que el contribuyente se ve imposibilitado a recuperar la totalidad de los créditos soportados por la compra de bienes y servicios mensualmente. Efectivamente, del total de los créditos fiscales soportados por el contribuyente de enero a diciembre, Bs. 773.433.974,79, solo se percibió Bs. 556.130.086,73 en efectivo por concepto de débitos fiscales, cuando antes de la entrada en vigencia del Régimen de Retenciones, la empresa recibía el total del débito facturado Bs. 1.087.795.782,66, esto conlleva a que se recupere en efectivo aproximadamente solo un 72% del crédito soportado

Este efecto se acrecienta cuando del total de los débitos fiscales facturados, sólo un 35% aproximadamente es de contribuyentes ordinarios, de los cuales se recibe el 100% del débito en efectivo Bs. 378.908.288,09, mientras que el 65% restante es, de contribuyentes especiales (Agentes de Retención) de los cuales se percibió sólo un 25%, esto es Bs. 177.221.798,64 de los Bs. 708.887.194,57 facturado, lo que conlleva a que sólo se reciba en efectivo aproximadamente, en total sólo un 50% de los



débitos fiscales, el restante se encuentra represado en los anticipos de impuesto realizados al fisco.

En el caso concreto se evidencia que deja de gravarse únicamente el mayor valor agregado que se obtiene a través de la determinación de la cuota tributaria, recibiendo el estado más de lo que le corresponde con este sistema de retenciones, llevando al contribuyente a pagar cantidades superiores a las que por ley le corresponde pagar (diferencias entre débitos y créditos), soportando económicamente para este periodo un impuesto de forma indirecta.

**Análisis año 2004:**

**Cuadro N° 5**

**Aquí va el  
cuadro  
N° 05**

Como se observa en el Cuadro N° 5, este proceso de acumulación de las retenciones sigue en incremento para el periodo fiscal comprendido entre enero - diciembre 2004, los débitos facturados a contribuyentes especiales Agentes de Retención en promedio ascienden a más del 67% del total débito fiscal facturado en el año Bs. 1.000.678.222,04, llevando esto a que los impuestos retenidos oscilen entre Bs. 42.083.720,89 (enero) a Bs. 60.530.293,82 (diciembre).

Además, se arrastra un excedente de retenciones por descontar acumulado del año 2003, de Bs. 192.438.248.24, incrementándose en el primer trimestre del año, y tornándose más perjudicial para los meses de abril a julio donde la empresa no generó cuota tributaria a pagar sino excedentes de créditos fiscales, creando esta situación un efecto acumulativo aún más distorsionante, porque no sólo se traslada el excedente de créditos fiscales a los sucesivos meses, sino también los excedentes de retenciones de meses anteriores que no han podido descontarse, más las retenciones efectuadas en los periodos, ya que, independientemente que exista impuesto a pagar, en estos meses la empresa soportó retenciones que anticiparon un obligación tributaria por pagar que no se causo en el periodo.

Esta situación se debe, a que los créditos fiscales representan en promedio mas del 55% del total del débito fiscal, para los periodos comprendidos entre enero – marzo del 2004, incrementándose para los meses de abril – julio 2004, en más de un 110% ya que los impuestos soportados en esos periodos, son muy superiores a los impuestos trasladados o repercutidos, lo que lleva a que el monto de retenciones ascienda para julio 2004, a Bs. 354.053.595,11, aumentando en más de un 180% con respecto a las retenciones del cierre del año 2003 que fue de Bs.

192.438.248,24 y llegando a más de un 200% al cierre del año 2004. Bs. 506.751.015,23.

No obstante, para este año fiscal, se repite la situación observada en el periodo fiscal anterior, del total del débito fiscal facturado Bs. 1.436.922.272,72 un 33% fue facturado a contribuyentes ordinarios (Bs. 436.244.050,68), los cuales entregan el 100% en efectivo, mientras que el 67% restante fue facturado a contribuyentes especiales los cuales entregaron sólo un 25% en efectivo, reteniendo el 75% restante, esto lleva a que de los créditos soportados Bs. 1.451.038.606,24 sólo se reciba un 47% Bs. 686.413.606,19, en efectivo a través de los débitos fiscales, lo que produce que el contribuyente se vea imposibilitado cada vez mas, a recuperar el impuesto soportado por él, dentro de la cadena de comercialización de sus productos.

**Análisis año 2005:**

**Cuadro N° 6**

**Aquí va el  
cuadro  
N° 06**

Analizando el primer semestre del año 2005, se encuentra que la relación comercial con contribuyentes especiales se mantiene constante; es decir, para este periodo se factura un 70% del total de los débitos fiscales, a este tipo de contribuyentes, se arrastra un saldo de retenciones por descontar del cierre del año fiscal 2004, que para julio del 2005 se incrementó aún más en un 50% Bs. 559.147.796,91

Para este periodo también se observa que el contribuyente no puede recuperar la totalidad del IVA soportado como crédito fiscal, que asciende a la cantidad de Bs. 379.883.795,55, recibiendo en efectivo sólo un 86% del total del débito facturado.

De esta forma, del total del débito fiscal sólo se recibe en efectivo un 100% del impuesto facturado a contribuyentes ordinarios Bs. 208.049.030,89 que representan el 30% de los contribuyentes y de los contribuyentes especiales sólo se percibe un 25% que constituye la cantidad de Bs. 118.537.982,98, lo que lleva a que el flujo de caja se afecte cada vez más debido a que sin el régimen de retenciones la empresa percibiría el total del débito facturado Bs. 683.100.962,80 demostrándose que con el actual sistema sólo se recibe un 47% es decir Bs. 327.487.013,87.

## **Análisis General**

De acuerdo a los cuadros N° 4, 5 y 6 presentados, se puede observar que la implementación del Régimen de Retenciones ha llevado a la empresa a pagar cantidades superiores a las que legalmente le corresponden al momento de determinar el impuesto en cuestión a través de la cuota tributaria, situación que se repite mensualmente en los periodos comprendidos entre enero 2003 a julio 2005 y esto se evidencia al comparar la cuota tributaria antes del Régimen de Retenciones y después de la entrada en Vigencia del Sistema de Retenciones.

Además, deja de gravarse el valor añadido al impedirse la recuperación del total de los créditos soportados en cada periodo, para el año 2003 el contribuyente sólo recupera un 72% para el año 2004 un 47% y para el año 2005 un 86%.del total del débito facturado en cada periodo.

De esta forma, la empresa se ve seriamente afectada en su flujo de caja, debido a que antes del sistema de retenciones percibía el 100% del débito fiscal y con el actual sistema únicamente percibe un 25% cuando le factura a contribuyentes especiales, los cuales conforman la mayor parte de la cartera de clientes del contribuyente, oscilando en porcentajes que van de un 60% para año 2003 y un 70% para el 1er trimestre del año 2005. De ahí, que las retenciones efectuadas por éstos a la empresa mes a mes sean tan altas, incluso mayor que el impuesto causado en cada periodo, aunado a esto el porcentaje retenido (75%) es mucho mayor a la relación de créditos y débitos fiscales que mantiene la empresa, y esto se debe a que los primeros representan más de un 50% del total de débitos facturados en cada periodo fiscal analizado, llevando esto a que los montos anticipados sean siempre superiores al impuesto que corresponde pagar al Fisco Nacional.

Por esto se puede evidenciar que las cantidades retenidas y anticipadas por la empresa que oscilan entre Bs. 192.438.248,24 diciembre 2003 y ascienden a Bs. 559.147.796,91, para julio del 2005 lesionan el principio de capacidad contributiva y económica de la empresa CQ, debido a que estos montos son muy superiores a las cantidades que por ley se debió pagar, lo que genera una violación flagrante del principio de confiscatoriedad ya que, el contribuyente entregó parte de su patrimonio por la implementación del Régimen de Retenciones, monto que de acuerdo a lo observando se irá incrementando cada vez mas, volviéndose aún más perjudicial para el contribuyente.



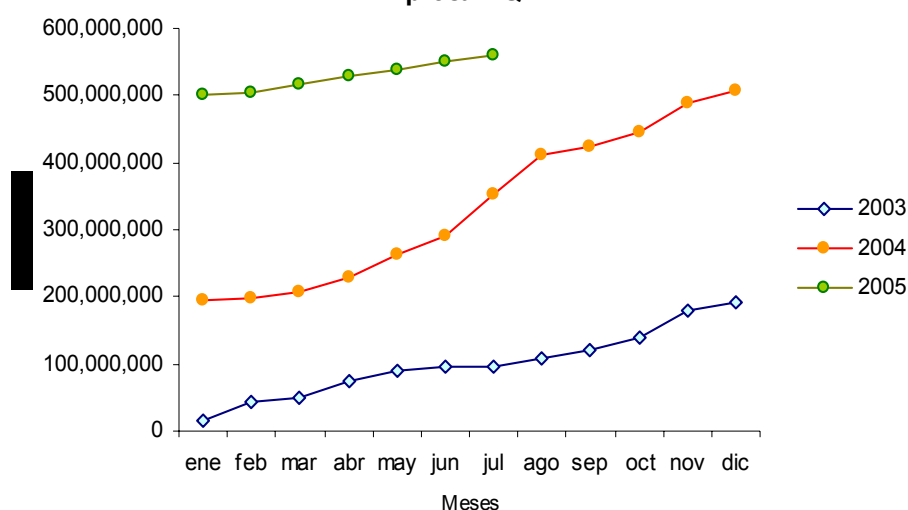
## Cuadro N° 7

### Exceso de Retenciones por descontar de los Periodos, 2003, 2004 y 2005

Periodo de Imposición	Exceso de Retenciones por Descontar	Exceso de Retenciones por Descontar	Exceso de Retenciones por Descontar
	2.003	2.004	2.005
Enero	17.000.000,00	194.184.139,63	499.862.703,95
Febrero	42.930.000,00	198.310.314,06	504.972.798,95
Marzo	50.821.000,00	206.685.129,26	515.756.744,95
Abril	74.726.000,00	229.925.205,55	530.120.790,70
Mayo	90.390.397,53	262.285.932,63	537.793.678,70
Junio	95.132.397,53	292.157.191,47	550.830.006,75
Julio	96.005.260,60	354.053.595,11	559.147.796,91
Agosto	108.183.260,60	410.233.202,89	559.147.796,91
Septiembre	119.443.333,60	423.340.959,06	
Octubre	139.882.333,60	446.474.687,11	
Noviembre	179.227.333,60	489.816.085,91	
Diciembre	192.438.248,24	506.751.015,23	
<b>Totales</b>	<b>192.438.248,24</b>	<b>506.751.015,23</b>	<b>559.147.796,91</b>

Fuente: Elaborado por el autor.

**Grafico que Representa el Exceso de Retenciones en la Empresa CQ**



Posteriormente se procedió a recoger la opinión de (05) expertos en materia tributaria con el objeto de describir los efectos jurídicos de la aplicación del régimen de retenciones sobre los contribuyentes especiales.

En este sentido, se presenta un resumen de las respuestas de los expertos a las preguntas realizadas a través del cuestionario aplicado que sirvió de guía de entrevista; y mediante el cual se pretende analizar los aspectos asociados al carácter legal y tributario del régimen de retenciones

**Pregunta N° 1    ¿Considera usted que la implementación de la providencia en los términos establecidos es confiscatoria afecta el patrimonio de los Contribuyentes?**

**Experto N° 1:** Indiscutiblemente la aplicación de esta providencia es confiscatoria, y la violación flagrante a este principio, se configura desde el mismo instante en que el sujeto pasivo soporta retenciones en exceso, que en un principio nunca debió soportar, pues su obligación debió limitarse hasta por el monto del valor añadido por éste en la cadena de comercialización, circunstancia que cambia radicalmente al ser incorporado dentro del sistema de IVA (débitos y créditos) unas retenciones anticipadas y aplicadas sobre uno de los elementos de la base imponible (débito fiscal), desencadenando créditos acumulados en exceso, de difícil compensación contra obligaciones futuras, con lo cual se está afectando el Patrimonio del contribuyente y se está aplicando sobre este una carga fiscal excesiva.

**Experto N° 2:** Sin duda alguna el sistema de retenciones contenido en las providencias tal como se encuentra establecido, si afecta el patrimonio del sujeto pasivo al adelantar un pago que posiblemente no se produzca al final del periodo fiscal, lo que genera un exceso de la carga fiscal impuesta en la Ley que afecta el patrimonio que genera la renta a partir de la cual se puede cumplir con la obligación tributaria. Asimismo, son confiscatorias

debido a que se está apropiando indebidamente del capital del sujeto pasivo a quien se le niega la posibilidad inmediata de recuperar la carga sostenida, convirtiéndole de forma ilegal en un pagador directo de dicho impuesto, con el agravante de que el mismo mecanismo de retenciones, no plantea una recuperación viable y de respuesta rápida que podría permitirle la pronta recuperación de la afectación económica en la que puede verse realmente imbuido.

**Experto N° 3:** No se puede decir categóricamente que las providencias afectan el principio de confiscatoriedad; en primer lugar porque la confiscatoriedad se mide a través del sistema tributario en general donde confluyen distintos impuestos nacionales municipales o estatales, se observa que un sistema es confiscatorio al analizar los distintos tributos, si estos impuestos son gravados con alícuotas o porcentajes tan altos que se termina entregándole al estado, por concepto de tributos un alto porcentaje de los ingresos que se perciben, y no se supeditan mecanismo de recuperación, estamos en presencia de un sistema tributario confiscatorio ya que la noción de este principio de confiscatoriedad no versa en un sólo impuesto sino en el conjunto de impuestos que conforman el sistema tributario de un país.

En segundo lugar, el Impuesto al Valor Agregado al ser un impuesto indirecto que grava con una alícuota del 14% difícilmente se puede afirmar que este impuesto con una alícuota tan baja es confiscatorio, ni mucho menos los porcentajes de retenciones que establecen las providencias que oscilan entre el 75% o 100% según sea el caso, los cuales se derivan de la citada alícuota. Sin embargo la implementación de las providencias si afectan el flujo de caja y el patrimonio del contribuyente y esto obedece a que con estos porcentajes de retención, se esta presumiendo que la rentabilidad de cualquier contribuyente es del 75% incluso el 100%, adelantándose por vía

de la retención mas impuesto del que correspondería pagar después de la cuantificación de la cuota tributaria que deriva de la compensación entre débitos y créditos fiscales

**Experto N° 4:** Irrebatiblemente las providencias son confiscatorias desde el mismo momento en que se priva al contribuyente del tributo, de recibir del consumidor en efectivo y de manera íntegra, el importe del impuesto, y la consecuente acumulación de cantidades retenidas, a veces de cada vez más difícil imputación contra la cuota líquida de períodos impositivos subsiguientes, aunado a la poco confiable alternativa de recuperar esas cantidades del Tesoro Nacional en el término legal, tornan estas providencias violatorias del citado principio, haciéndola injustificada y contraria a la Constitución.

**Experto N° 5:** Sí, este sistema de retenciones tal como esta concebido, es confiscatorio para algunos contribuyentes y esto depende del tipo de operaciones que realicen, así como el margen de ganancia que añade a sus operaciones. El principio de confiscatoriedad como lo señalan muchos autores, limita la potestad del Estado al prohibirle la sobrecarga fiscal de los contribuyentes como consecuencia de un sistema excesivo, este principio esta muy unido al de capacidad contributiva, o limite a la carga fiscal de los contribuyentes, que obliga al estado a garantizar el derecho a la propiedad privada evitando que los impuesto disminuyan la disposición patrimonial.

Bajo esta premisa, se esgrimieron los recursos interpuestos a la providencia, debido a que el sistema de retenciones impuesto no limita tal potestad, imponiendo un impuesto retenido que supera incluso el monto de la cuota tributaria a pagar, llevando al contribuyente a entregar parte de su patrimonio al anticipar un impuesto que en muchos casos es muy superior a la obligación tributaria establecida de acuerdo a la Ley del IVA,

(compensación de los débitos y créditos fiscales). Al respecto vale la pena mencionar uno de los argumentos esgrimidos en los recursos interpuestos ante la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo como lo es el expediente 02-2535 por Cervecería Polar, donde se explicaba las razones en las cuales se basa la confiscatoriedad de las providencias, a saber:

“Se afecta el patrimonio de su representada por el adelanto en el pago del 75 % sobre el impuesto lo cual puede afectar su flujo de caja, más aun cuando dicho impuesto al realizarse la determinación de la obligación tributaria conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado puede no ser procedente. En dicho caso se trataría de la detracción de una porción del patrimonio de su representada que no tiene base legal y por tanto estaríamos en presencia de un impuesto confiscatorio al sustraer parte del patrimonio en virtud de un acto administrativo que carece de fundamento legal”.

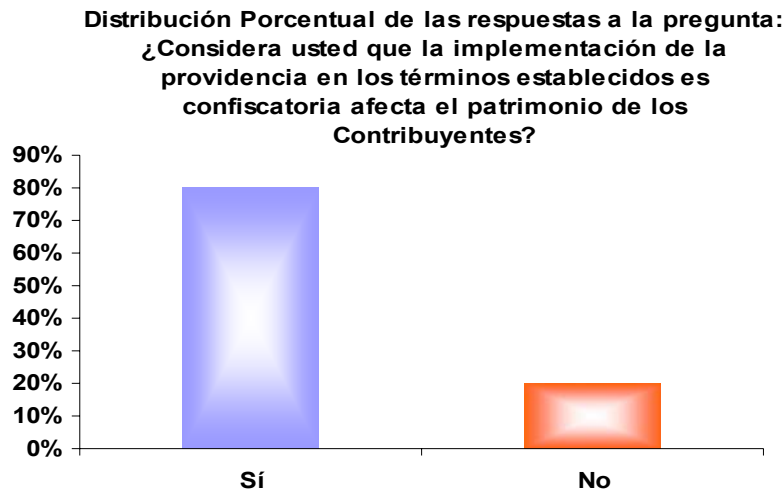
Las respuestas quedan resumidas así:

**Cuadro N° 8**

<b>Respuestas</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Porcentual</b>
Sí	4	80%
No	1	20%
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaborado por el autor

**Gráfico N° 2**



Fuente: Elaborado por el autor

En conclusión el 80% de los expertos considera que la implementación de la providencia es confiscatoria y el 100 % considera que si afecta el flujo de caja del contribuyente debido a que a través de este sistema por vía de retenciones con porcentajes tan altos, el contribuyente esta adelantando mas impuesto del que realmente le correspondería pagar al final de la determinación de su cuota tributaria. Por esto, al pretender la Administración Tributaria exigir que el monto del impuesto cobrado, que están obligados a soportar los contribuyentes especiales, debe ser retenido y enterado al Fisco, total o parcialmente, se estaría enriqueciendo ilícitamente, pues en ningún caso dicha cantidad se corresponde con el monto del impuesto que están obligados a pagar los contribuyentes tal como se encuentra establecido en la Ley del IVA.

Es importante destacar que el principio de no confiscatoriedad constituye un equilibrio entre el derecho de la propiedad, consagrado como derecho fundamental y la potestad tributaria de exigir tributos como consecuencia de la solidaridad que supone la vida social. Según Miranda (1998) el cual expresa:

“Entendemos la confiscación como la privación a un sujeto de sus bienes, que en este caso pueden sufrir los propios contribuyentes, como resultado de la aplicación desmesurada y anormal de los tributos, producida por diversas vías. Una de ellas, es la que ocasionaría la aplicación de un solo tributo, cuya cuantía, por desmesurada obligaría al contribuyente a sacrificar el bien o una parte del mismo para satisfacer la deuda tributaria. Otra vía es la aplicación de un conjunto de tributos que recaen sobre la misma capacidad económica, cada uno de los gravámenes individualmente considerados, no tienen tal carácter, sin embargo por el efecto de su conjunto, tiene un efecto confiscatorio”.

Así mismo, Villegas mencionado por el Prof. García (1993) expresa lo siguiente: “ ...La doctrina fijada con carácter general por la Corte Suprema de la Nación es, que la confiscatoriedad se configura cuando se pruebe la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado... “ y añade “.... La Corte Suprema de la Nación ha dicho que es confiscatorio lo que excede el límite que razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático de gobierno, que ha organizado la propiedad con límites infranqueables que excluyen la confiscación de la fortuna privada, ni por vía directa ni valiéndose de los impuestos”

Entonces cabe expresar, que un tributo por si solo es confiscatorio cuando retrae una parte importante de la renta del contribuyente o cuando absorbe el capital de este, al no ser posible cumplir con la obligación tributaria

considerando para ello la renta obtenida de ese capital puesto en estado de explotación, tal como ocurre con las providencias en comento que detraen una parte importante del capital del contribuyente independientemente de que ofrezcan potenciales mecanismos de recuperación futura, porque la cantidad retenida en exceso confiscada es propiedad del contribuyente y no del Fisco nacional.

**2) ¿Considera usted que la aplicación de la providencia altera la naturaleza del Impuesto al Valor Agregado?**

**Experto N° 1:** Indiscutiblemente la aplicación de las providencias tal como se encuentra establecida altera la naturaleza del impuesto al valor agregado, y, esto obedece a que el IVA, por ser un impuesto indirecto donde el sujeto pasivo formal del tributo, que es según la ley el vendedor de bienes y servicios, no es efectivamente quien lo soporta, sino el adquiriente de estos bienes y servicios el cual es definido como el sujeto pasivo material, a quien el sujeto pasivo formal le traslada el impuesto y de quien tiene el derecho a recuperarlo, en la oportunidad en que recibe el pago del bien, que es el momento precisamente en que la introducción de la retención contenida en las providencias frustra tal posibilidad, desnaturalizando el tributo, porque cuando se practica la retención, se coloca al sujeto pasivo formal en la condición de sujeto pasivo material.

**Experto N° 2:** Si, se altera la naturaleza del impuesto, debido a que en el Impuesto al Valor Agregado, el legislador pretende gravar es al consumidor final de los bienes y servicios sometidos a imposición y no aquel definido en la norma como sujeto pasivo formal o contribuyente ordinario del impuesto. Ahora bien, para que la carga tributaria termine por incidir efectivamente al consumidor final, la Ley del IVA impone a los contribuyentes ordinarios, el deber de trasladar o exigir de los adquirientes de bienes



vendidos o receptores de los servicios prestados, el pago del impuesto repercutido denominado débito fiscal, tal como lo establece el artículo 29 del referido texto legal, de ahí se desprende, que cuando la providencia dispone que la retención se debe practicar sobre esta figura, impide la posibilidad de hacer repercutir el impuesto y recuperar íntegramente los impuestos ya soportados haciendo que el sujeto pasivo o contribuyente ordinario soporte esta carga y pase hacer el sujeto incidido directamente por el impuesto, desvirtuando el carácter indirecto que es propio de este tributo.

**Experto N° 3:** La retención de IVA contenida en la providencia desvirtúa la esencia de este impuesto, ya que se trastocan características importantes como; la neutralidad del impuesto, la cual va permitir que solo se grave el valor añadido en cada una de las fases del proceso de comercialización o distribución por cuanto la carga impositiva es trasladada al consumidor final, mecanismo que se irrumpe al establecer la retención sobre uno de los elementos técnicos que permite determinar la cuota tributaria como es el débito fiscal, lo que lleva a que el contribuyente ordinario o de derecho se vea afectado en mayor medida por este impuesto al no poder indemnizar totalmente los impuestos ya soportados por él, como adquirente de bienes y servicios, debido a que al trasladar el impuesto y establecerse el mecanismo de retención sobre este elemento técnico se impide su recuperación total, llevando a una mayor incidencia económica del tributo sobre este, de esta manera, la recuperación total por parte del contribuyente de lo soportado en sus adquisiciones por no tener el carácter de consumidor final es precisamente lo que evita el efecto acumulativo o cascada, efecto que notablemente se impide al establecer este sistema, ya que, el contribuyente está soportando impuestos que no puede descargar a través del debito fiscal que traslada y anticipos sobre este elemento técnico, lo que genera créditos excendentarios que se acumulan a través del régimen de

retenciones, haciendo que la carga impositiva contenidas en esta providencia sea muchas veces insoportable para el contribuyente.

**Experto N° 4:** Notablemente a través del régimen de retenciones de IVA, se altera la naturaleza del impuesto al valor agregado, ya que, por ser éste un impuesto de tipo indirecto, no resulta procedente la figura de la retención, ello debido a que la Ley de Impuesto al Valor Agregado no contempla la figura del agente de retención de modo general, en primer término, por el forma en que se practica la determinación y recaudación del tributo, mediante el sistema de débitos y créditos a lo largo de la cadena de comercialización de bienes y servicios; y en segundo término, porque el período de liquidación del mismo es de un mes

A través de la figura de la retención se persiguen dos fines fundamentales, a saber, facilitar la recaudación del tributo y anticipar su pago; es así como en materia de impuesto sobre la renta, cuya determinación se efectúa en forma anual, la retención en la fuente cumple efectivamente con las citadas finalidades. No obstante, resulta inconcebible la institución de la retención en un impuesto que se causa con motivo de un hecho generador que no se repite a lo largo del tiempo, sino que se agota en una única oportunidad.

En materia de impuesto al valor agregado, el sistema de determinación a través de los denominados débitos y créditos fiscales, además de evitar que la carga impositiva se acumule a lo largo de toda la cadena de comercialización y repercuta excesivamente en el consumidor final (efecto cascada), cumple una función análoga a la figura de la retención. Es por esto que el mecanismo de retención es propio en los impuestos directos como en el Impuesto sobre la Renta, donde la obligación de efectuar la retención está a cargo de quien no es el sujeto pasivo de la

obligación tributaria que generaría el pago sobre el cual se practica la retención. En cambio en el impuesto al valor agregado donde el adquirente de bienes y servicios es quien está obligado a soportar el impuesto dado el carácter indirecto del mismo, si se le convierte en agente de retención, el enajenante que ya ha soportado el impuesto en sus adquisiciones, no lo recupera del adquirente, quien lo entera directamente al Fisco, por lo que el enajenante pagaría dos veces el tributo, lo que a todas luces lleva a que se desnaturalice y se le cercene, en consecuencia, al vendedor o prestador del servicio gravado el derecho que tiene de recuperar el impuesto pagado.

**Experto N° 5:** Desde el punto de vista económico, la traslación del IVA a los adquirentes de los bienes y servicios es lo que va permitir al sujeto pasivo recuperar el impuesto soportado por él en sus importaciones y adquisiciones de bienes y servicios, entregando al fisco nacional la correspondiente diferencias entre sus débitos y créditos fiscales, con esta práctica el contribuyente honra el impuesto hasta la concurrencia del valor añadido por él en la cadena de comercialización.

Es importante señalar que el mecanismo de la traslación o repercusión del impuesto, es el instrumento jurídico escogido por el legislador para desplazar la carga tributaria hacia a delante, entre los distintos sujetos pasivos que interviene en el proceso de comercialización de bienes y servicios hasta llegar al consumidor final, el cual a pesar de ser ajeno a la realización del hecho imponible, es el sujeto destinado a soportar el peso del impuesto.

Pero, este mecanismo se irrumpe con la implementación de las providencias que regulan el régimen de retenciones en materia de IVA, al interrumpir el proceso de recuperación de los créditos fiscales y efectuarse la retención sobre el monto del impuesto trasladado (Débito Fiscal), alterando

así la esencia del impuesto, al impedírsele al contribuyente el derecho de recuperar íntegramente a través del traslado de los débitos fiscales los impuestos ya soportados por él (crédito fiscal), y esto obedece a que el Agente de Retención sólo entregará en efectivo una parte del débito fiscal que equivale al 25% mientras que el restante es retenido y enterado anticipadamente al Fisco Nacional, lo que lleva a que el sujeto pasivo que en ningún caso coincide con la persona del consumidor final, asuma anticipadamente y sin que se haya originado la obligación tributaria, el pago de un impuesto; que si al cierre del ejercicio es inferior a la cuota tributaria, constituirá un crédito que no tiene derecho a exigir de quien procedió a retenerle, pues este no es más que un responsable determinado de esa forma por la Administración Tributaria, teniendo que limitarse a esperar a que sea ésta quien reconozca su derecho y proceda a reintegrarle los pagos en exceso que desde un principio no debió asumir; pasando de ser un contribuyente de derecho, a convertirse en un contribuyente de hecho e incidido por el impuesto.

Estas respuestas se resumen en el siguiente cuadro:

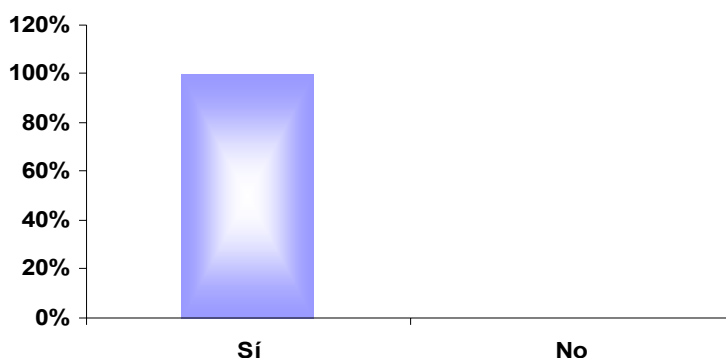
**Cuadro N° 9**

<b>Respuestas</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Porcentual</b>
Sí	5	100%
No	0	0%
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaborado por el autor

### Gráfico N° 3

**Distribución Porcentual de las respuestas a la pregunta:  
¿Considera usted que la aplicación de la providencia  
altera la naturaleza del Impuesto al Valor Agregado?**



Fuente: Elaborado por el autor

En conclusión el 100% de los expertos considera que la implementación de este sistema de retenciones de IVA establecidos en la providencias si alteran la naturaleza del IVA en su carácter de impuesto indirecto, ya que, a través de este sistema se esta haciendo recaer sobre el contribuyente de derecho una carga tributaria no contemplada en la Ley transformándolo en un pagador material de este impuesto, viéndose impactado económicamente. En referencia a lo planteado, es oportuno presentar parte del alegato aludido en la sentencia 02-2535 donde se argumenta:

“Las retenciones practicadas por el comprador (contribuyente de hecho) a quien se califica como proveedor en los términos de las Providencias (contribuyente de derecho), le impedirán a este último en mayor medida, la recuperación del importe del tributo por él soportado en su condición de consumidor,

haciendo ilusoria la posibilidad de ver gravada respecto de su persona únicamente el valor por él añadido en la operación de venta o de prestación de servicio de la que es parte activa.”

Y continúa argumentando:

“Si bien es cierto, que el tributo se sigue trasladando al consumidor (contribuyente de hecho), por tener éste que detraer de su patrimonio un monto equivalente al impuesto causado, que ahora en lugar de ser entregado íntegramente al proveedor (contribuyente de derecho), es enterado al Tesoro Nacional, parcial (75%) o totalmente (100%), según sea el caso; no es menos verdad, que al impedírsele al contribuyente de derecho, la inmediata y efectiva recuperación del tributo, **se desnaturaliza el carácter de impuesto indirecto al consumo del tipo plurifásico no acumulativo** que tiene este gravamen en el país, produciéndose en él un impacto económico altamente negativo, llegando en algunos casos a impedir realizar el giro normal de su actividad.”.

**3) Considera usted ¿Qué las cantidades retenidas en exceso por IVA y soportadas por las empresas violan el principio de capacidad contributiva?**

**Experto 1:** En efecto, las cantidades retenidas, violan este principio, pues a través de este sistema de retenciones el contribuyente, se está viendo incidido en mayor medida por el IVA al anticipar montos a través de la retención muy superiores al impuesto que le corresponde pagar una vez determinada la cuota tributaria.

**Experto N° 2:** Sí, y esto se debe a que la Administración Tributaria al establecer los porcentajes de retención (75% o 100%) está presumiendo que los contribuyentes generaran créditos fiscales que representan un 25% de los débitos fiscales y obtiene un margen de ganancia superior al 75%, lo que

permite inferir que todo nivel por debajo de este límite va a generar retenciones acumuladas y soportadas en exceso, generándose así la distorsión de este principio, pues el contribuyente se ve impactado económicamente por este impuesto.

**Experto N° 3:** A través de este régimen de retenciones el contribuyente debe contribuir con montos muy superiores a los que le corresponde y se encuentra establecido en la Ley, en consecuencia la implementación de este sistema esta divorciada del principio constitucional de capacidad contributiva, ya que constituye una detracción anticipada del impuesto, ajena completamente a la realidad del contribuyente y determinada en forma presuntiva.

**Experto N° 4:** Se configura una violación flagrante a este principio cuando el contribuyente (de derecho) sin tener el carácter de consumidor final soporta un impuesto superior ( cantidad retenida en exceso sobre la cuota tributaria del IVA mensual) sin poderlos recuperar totalmente, por tanto, este IVA soportado debe estar sujeto a la recuperación inmediata a través del sistema de débitos y créditos fiscales, sin más limitaciones que las previstas en la Ley y, no como se encuentra contemplado en las providencias donde la Administración debe reconocer que efectivamente asumió un pago en exceso, el cual, si no existiera este régimen, no le habría correspondido asumir.

**Experto N° 5:** Sí se viola, debido a que las retenciones en materia de este impuesto no consideran de ninguna manera este principio, ya que el peso de la retención es llevado a espaldas del sujeto pasivo, sin que sea estimado el tipo de negocio desempeñado por éste, ni los niveles de aportes medidos en base al valor añadido en la cadena de producción, con lo cual el sujeto en muchas ocasiones asume una carga fiscal superior a la que

realmente le correspondía, entregando al Fisco Nacional parte de su patrimonio ( cantidad retenida en exceso sobre la cuota tributaria IVA mensual).

De esta manera se tiene que:

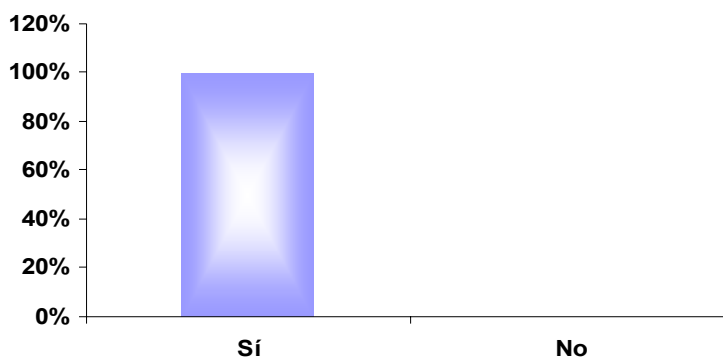
**Cuadro N° 10**

<b>Respuestas</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Porcentual</b>
Sí	5	100%
No	0	0%
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaborado por el autor

**Gráfico N° 4**

**Distribución Porcentual de las respuestas a la pregunta:**  
**Considera usted ¿Qué las cantidades retenidas en**  
**exceso por IVA y soportadas por las empresas violan el**  
**principio de capacidad contributiva?**



Fuente: Elaborado por el autor



En conclusión, el 100% de los expertos considera que si se viola el Principio de Capacidad Contributiva, debido a que las providencias tal como se encuentran establecidas con porcentajes de retención tan altos, llevan en definitiva a que no se pueda pro trasladar el impuesto impactando así al contribuyente económicamente con este sistema, ya que las cantidades retenidas en exceso son una muestra de que se esta aportando mas impuesto del que corresponde pagar tal como se encuentra establecido en la Ley del IVA.

Así mismo, se produce una violación indudable a este principio en el mismo momento en que el contribuyente (el cual no califica como consumidor final) no puede recuperar los impuestos soportados en la cadena de comercialización. Tal como lo menciona Escalante (2004) “El IVA soportado por estos debe estar sujeto a una recuperación total por parte del contribuyente ordinario, de lo contrario, se afecta la capacidad contributiva del contribuyente en cuestión” (p.304).

De ahí se desprende que este régimen de retenciones del IVA, tal como se encuentra establecido, puede generar retenciones excedentarias las cuales producen un efecto negativo que perjudica al contribuyente en su posibilidad de recuperar el IVA soportado por la compra de bienes y servicios en la cadena de comercialización, lesionando así, la capacidad contributiva y económica del contribuyente.

**4) ¿Cree usted que las providencias, tal como están establecidas, violan el principio de legalidad?**

**Experto N° 1:** Sí. El referido principio de legalidad tributaria no sólo puede ser violentado por la Administración al tratar de imponer o exigir un tributo que no se encuentra establecido en la ley, sino cuando las actuaciones de ésta desvirtúan la naturaleza de los impuestos concebidos en la ley; por tal motivo, con la aplicación de las providencias se está ejerciendo la potestad tributaria al margen de la ley al impedirle a los contribuyentes ordinarios recuperar mediante el mecanismo de compensación de créditos y débitos fiscales previstos en la ley, los impuestos ya soportados por ellos en sus adquisiciones, de forma real, confiscándole en definitiva parte del patrimonio que tiene derecho a recuperar, tal como se encuentra normado en la Ley del IVA.

**Experto N° 2:** Indiscutiblemente las providencias que regulan el régimen de retenciones se encuentran en franca contradicción con la ley tributaria, confiriéndoles un carácter de ilegalidad e inconstitucionalidad. Este principio no se viola solamente cuando se pretende el cobro de un impuesto no establecido en la Ley, como se contempla en el artículo 317 de la Constitución Nacional, también se trasgrede cuando a través de una norma de carácter sublegal se modifica el espíritu, propósito o razón de la Ley que reglamenta.

Como ocurre con las citadas providencias que regulan el régimen de retenciones en materia de IVA, las cuales a través de un acto sublegal (actos o normas de rango inferior a una Ley) emanado por la Administración Tributaria, pretenden exigir la retención sobre un monto que excede la cuantía de la obligación tributaria establecida en la ley, además de estar cercenando el derecho de propiedad de los contribuyentes, viola la garantía

constitucional de este principio, pues en definitiva, se esta ejerciendo con esta practica la potestad tributaria al margen de la ley.

**Experto N° 3:** Las providencias en comento violan las limitaciones y alcance que tienen los actos administrativos, en concordancia a lo establecido en el Código Orgánico Tributario, específicamente en el artículo cuatro (04), en el cual expresamente se detallan las materias especialmente reservadas a la Ley; entre las cuales se encuentran, el establecimiento de: impuestos, tasas y contribuciones, incluyendo además los elementos que determinan dichos tributos. Claro está, que estas providencias exceden este límite, al establecer una serie de elementos al proceso de determinación del Impuesto al Valor Agregado que distorsiona el sistema, e introducir modificaciones en la base imponible y sus elementos esenciales, violando la reserva legal, que al respecto se establece tanto en la constitución como el citado código orgánico.

**Experto N° 4:** Sin lugar a duda las providencias, violan el principio de legalidad, no sólo por la manera en como se afecta la estructura del impuesto que pretende reglamentar y las contradicciones que estas contienen con relación a la ley del IVA y sus artículos, además, por la manera en que las providencias han establecido una metodología de retención llevando a una distorsión de este concepto, así como, una contravención del referido principio constitucional, y esto obedece a que cuando se interrumpe el proceso de recuperación de los créditos al efectuarse la retención sobre el monto del impuesto trasladado en la factura al comprador, se esta realizando una operación en un todo distinta a lo que es la retención, ya que esta recae sobre lo que constituye la base imponible del impuesto de cuya retención se trata. Tal como ocurre en materia de impuesto sobre la renta, donde las retenciones se efectúan sobre ingresos

netos o presuntos, pero en todo caso sobre las cantidades que un contribuyente debe pagar al otro en virtud de la relación jurídica económica que los vincula; y que es precisamente lo que hace nacer la obligación tributaria del preceptor del pago a quien se le detrae la retención sobre el monto a percibir.

Sin embargo las retenciones contempladas en las providencias no se practican sobre las cantidades debidas por el comprador al vendedor en virtud de la relación económica que los vincula, ni siquiera sobre cantidades que corresponden a tributos pendientes de pago por parte del vendedor, sino sobre las cantidades cuyo pago ha soportado el vendedor sin ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria, que por lo tanto tiene derecho a recuperar, y a quien se le frustra tal posibilidad de recuperación al practicársele la retención, precisamente en el momento y sobre el monto que la ley ha contemplado para que se resarza del impuesto soportado, por no ser el sujeto pasivo de tal obligación, ni el obligado a soportarlo como adquiriente final.

En definitiva a través de esta práctica se le impone al sujeto pasivo una carga tributaria no establecida en la ley, infringiendo el principio de legalidad tributaria porque el mecanismo de retención, copiado de un mecanismo propio de impuestos directos, esta en franca contradicción con la naturaleza del impuesto de cuya retención las providencias pretender ser normas reglamentarias.

**Experto N° 5:** Con toda certeza, se puede afirmar que las providencias son violatorias de la Ley del IVA, y por lo tanto de los preceptos constitucionales como el de legalidad, pues la incompatibilidad de estos dispositivos legales lleva a la imposición de una exacción no contemplada en la ley, y esto se debe, a que las providencias sujetan a los contribuyentes a

padecer la retención del débito fiscal que tiene derecho a recuperar, cualquiera que sea el bien que enajenen o el servicio que presten, infringiendo de esta manera lo establecido en el artículo 29 del referido texto legal, el cual consagra el derecho que tiene el vendedor de bienes y servicios, de repercutir el impuesto en la persona del adquiriente, quien está obligado a soportarlo, y entregarlo íntegramente al enajenante (vendedor de bienes o prestador de servicios); Configurándose así un crédito fiscal susceptible de ser deducido del impuesto causado;

Sin embargo, las providencias dictadas por el Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria, desconocen tal posibilidad, si bien es cierto que éstas reconocen como crédito fiscal los impuestos retenidos, al realizar dicha retención, no se permite al contribuyente a quien se le practicó la retención recuperar inmediatamente lo ya pagado por él. Aunque se prevé un mecanismo de descuento del impuesto retenido a la cuota tributaria de cada período, no se corrige el daño del que es objeto el contribuyente ya que en la práctica esta realidad es poco viable, debido a que los créditos difícilmente puedan compensarse en su totalidad, y por el contrario con el transcurso de cada período se irán incrementando dichos montos, porque la cuota del impuesto que se determina en base a la sustracción de los créditos a los débitos fiscales, siempre será menor al monto ya retenido; todo lo cual, contraviene el procedimiento de determinación establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, conduciendo a un pago excedentario y sistemático de impuestos no debidos.

De igual modo, esta providencia viola lo señalado en el artículo 32, en el cual se limita el impuesto causado a favor del fisco, exclusivamente al monto resultante del proceso de deducción de los créditos a los débitos fiscales de un determinado contribuyente. Observándose en la práctica que

este sistema de retenciones lleva a que el contribuyente soporte una carga tributaria por montos muy superiores a lo establecido en el citado artículo, llevando a la administración tributaria a incurrir en un enriquecimiento ilícito, pues en ningún caso dicha cantidad se corresponde con el monto del impuesto que están obligados a pagar los contribuyentes

Resumiendo se tiene que:

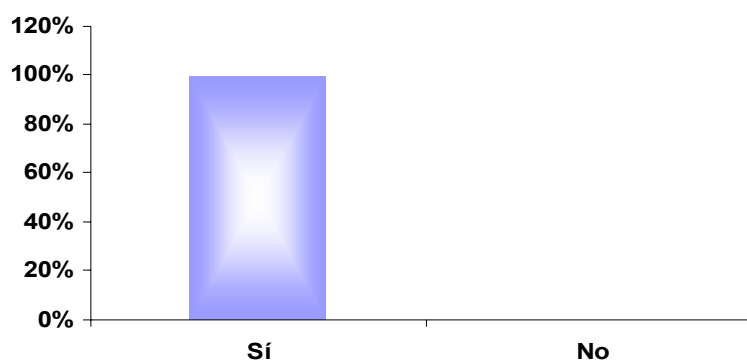
**Cuadro N° 11**

<b>Respuestas</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Porcentual</b>
Sí	5	100%
No	0	0%
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaborado por el autor

**Gráfico N° 5**

**Distribución Porcentual de las respuestas a la pregunta:**  
**¿Cree usted que las providencias tal como están establecidas, violan el principio de legalidad?**



Fuente: Elaborado por el autor

El 100% de los expertos considera que el principio de legalidad tributaria se viola a través de la implementación de las providencias, pues tal como se encuentra normado este régimen, lleva a que el contribuyente termine pagado un monto por concepto de impuesto muy superior al establecido en la ley, la prueba más evidente de esto es la franca contradicción que existe en este dispositivo legal con la ley del IVA y la manera en como afecta su estructura y mecanismo de determinación.

En referencia a la violación del principio de legalidad es oportuno presentar parte del alegato aludido en la mencionada sentencia 02-2535 donde la parte interesada argumenta que el Régimen de Retenciones introduce una serie de elementos al proceso de determinación del Impuesto al Valor Agregado que distorsiona el sistema violando la reserva legal que al respecto se establece tanto en la constitución como el Código Orgánico Tributario:

(...) La providencia administrativa vulnera la garantía a la legalidad del impuesto al distorsionar mediante un acto administrativo de carácter sublegal, el mecanismo o sistema de determinación de créditos y débitos fiscales del Impuesto al Valor Agregado previsto en la ley que regula dicho tributo (...) Así, al establecer la providencia administrativa la manera o el cómo se debe pagar el impuesto, incide sobre la base imponible y sus elementos esenciales, vulnerándose la garantía de la legalidad del impuesto al valor agregado y lesionándose el derecho de propiedad y no-confiscación de su representada.

Y se añade seguidamente:

(...) uno de los elementos de la obligación tributaria que esta sometida a la reserva legal es la determinación de la base imponible y para que pueda fijarse la base imponible es

necesario que el legislador erija un mecanismo de determinación del impuesto, el cual al ser consustancial con la cuantificación de la base de cálculo, también debe entenderse como comprendida dentro del área reservada a la exclusiva acción del legislador”

**5) ¿Considera usted que la Administración Tributaria ha dado respuesta oportuna y rápida para el reintegro de las cantidades retenidas en exceso?**

**Experto N° 1:** Siendo la celeridad el principio que representa la respuesta oportuna y rápida que se le imprime a las actividades que ejercen las autoridades administrativas, este principio bien puede observarse como uno de los requerimientos primordiales del debido proceso de recuperación, pues los contribuyentes ordinarios esperan de la Administración Tributaria, la definición oportuna de sus peticiones de reintegro en cuanto a las retenciones soportadas en exceso, para una convivencia pacífica, y una subsistencia adecuada de la empresa dentro del sistema, de manera tal que le sea reconocida en tiempo oportuno la afectación patrimonial de la cual fue objeto. De ahí que no se puede afirmar entonces, que la Administración Tributaria ha dado celeridad a los procesos iniciados por los contribuyentes para el reintegro de las cantidades retenidas en exceso al no haberse pronunciado oportunamente a reconocer estas cantidades excedentarias de las cuales han sido objetos.

**Experto 2:** No, la realidad ha demostrado la ineficiencia cada vez mayor por parte de la administración, y esto se observa en las demoras tan prolongadas para el reintegro de los montos retenidos en exceso, pues después de dos años de instaurado el Régimen de Retenciones el cual ha sido objeto de mucha controversia sólo en junio del presente año, es donde



el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, se pronunció a devolver las cantidades retenidas sólo a algunos contribuyentes tal como lo señala la Nota de prensa ODTA-216-2005 Mch publicada en el portal del Seniat el 30 de junio de 2005:

“El Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, José Gregorio Vielma Mora, procedió a la devolución o reembolso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a un grupo de 17 empresas que les había sido retenido el IVA en exceso. Cabe destacar, que es la primera vez, que se procede al reembolso de este dinero, desde la entrada en vigencia de la providencia de retención de este tributo, en enero 2003. Hasta el 20 de junio pasado, la Gerencia de Recaudación del SENIAT ha registrado 932 solicitudes efectuadas por 432 contribuyentes. (...) Vielma Mora prometió darle mayor celeridad al procedimiento de reembolso del IVA, ya que afecta el flujo de caja de las empresas (...)

No se puede afirmar entonces, con tanto tiempo de mora, que la administración tributaria ha dado respuesta oportuna a las peticiones de los contribuyentes, y puede observarse en los reintegros realizados, de las 432 empresas que han iniciado tal procedimiento solo 17 han obtenido respuestas.

**Experto N° 3:** La Administración Tributaria, no ha sido eficiente ni ha dado respuesta rápida a la petición de los contribuyentes, que además de cercenar su derecho al imponer como limitante el hecho de que el contribuyente debe esperar una autorización expresa por parte de ésta, para poder usar y gozar de los créditos que fueron realmente soportados con ocasión de los pagos, que en nombre del sujeto pasivo realizo previamente el Agente de Retención, también lleva al contribuyente a verse imbuido en una profunda espera para este reintegro, así como, largos tramites y procesos que son engorrosos y costosos sin la certeza de que se produzca tal recuperación.

**Experto N° 4:** La ineficacia en la gestión de este servicio tributario para el reintegro, no solamente perjudica al contribuyente, al verse imbuido en una larga espera para la devolución de las cantidades retenidas en exceso, también ocasiona serios daños al erario público de acuerdo a lo que establece el Código Orgánico Tributario en su artículo 67:

*En los casos de deudas del Fisco resultantes del pago indebido o de recuperación de tributos, accesorios y sanciones, los intereses moratorios se calcularán a la tasa activa bancaria. En tal caso, los intereses se causarán de pleno derecho a partir de los sesenta (60) días de la reclamación del contribuyente, o en su caso, de la notificación de la demanda, hasta la devolución definitiva de lo pagado.*

Del artículo transcrito, queda claro que la Administración Tributaria tiene 60 días para responder a la recuperación y en caso de no pronunciarse a partir del día siguiente, comienzan a generarse intereses de mora a favor del contribuyente; en este caso cabe preguntarse, de las solicitudes iniciadas las cuales no han obtenido respuesta, ¿Cuántos intereses de mora han generado?, y más aun si la devolución o reembolso de estas solicitudes serán realizadas conforme a la ley, es decir, la devolución del capital mas intereses?

**Experto N° 5:** Con gran asidero la realidad ha demostrado que el SENIAT, no ha dado respuesta oportuna para el reintegro de las cantidades retenidas, un caso que lo ejemplifica es el reintegro del impuesto soportado por los exportadores, los cuales han sido sometidos a procesos administrativos lentos, engorrosos y lleno de atajos que dificultan el fin perseguido la obtención de los certificados de reintegro para exportadores (CERT). Repitiéndose tal situación para los contribuyentes que han soportado retenciones excedentarias a los cuales no sólo se les ha

dificultado la obtención del eventual reintegro sobre las cantidades de dinero pagadas en exceso al Fisco Nacional, sino el daño irreversible que presupone la irrecuperabilidad del costo del dinero por parte del contribuyente durante al menos cinco meses; y la repetición sistemática de esa situación; en consecuencia pareciera que este retraso por parte la administración solo tiene un efecto, el perjuicio económico del contribuyente.

Así pues, resumiendo estas respuestas se tiene que:

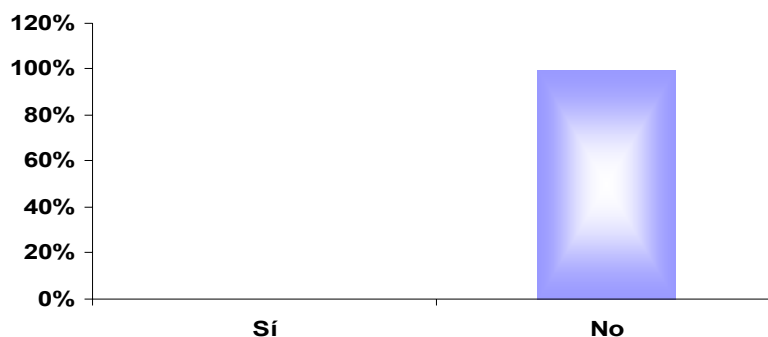
**Cuadro N° 12**

<b>Respuestas</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Porcentual</b>
Sí	0	0%
No	5	100%
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaborado por el autor

**Gráfico N° 6**

**Distribución Porcentual de las respuestas a la pregunta:**  
**¿Considera usted que la Administración Tributaria ha**  
**dado respuesta oportuna y rápida para el reintegro de**  
**las cantidades retenidas en exceso?**



El 100% de los expertos consideran que la Administración Tributaria no ha dado respuesta oportuna para el reintegro de las cantidades retenidas en exceso, lo que lleva a un daño irreversible económicamente para el contribuyente no sólo por la larga espera de la cual es objeto sino por la pérdida de valor del dinero represado (comprobantes de retención), tomando en cuenta la inflación. Así mismo, los procedimientos engorrosos y lentos que deben iniciar para tal recuperación parecieran estar dirigidos a cercenar el derecho que tienen de obtener una respuesta oportuna ante sus solicitudes lo que deviene en efectos económicos altamente negativos para el contribuyente.

**6) ¿Considera Usted que el Régimen de Recuperación de las cantidades retenidas en exceso establecido en la providencia es adecuado?**

**Experto N° 1:** Tal como se encuentra normado el régimen de recuperación en las providencias, se observa que no se lleva a ninguna recuperación inmediata de las cantidades retenidas en exceso, estableciéndose una serie de procedimientos engorrosos, y que incluso se encuentran en franca contradicción con normas de rango jerárquicamente superior. Como lo establecido en la Ley del IVA en el artículo 11, sancionada en Agosto del 2004, según el cual:

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

De este artículo, se puede inferir que la Ley le da el carácter de crédito tributario a las cantidades retenidas en exceso, al permitir la

compensación o cesión de las mismas, por lo tanto se le debe dar el tratamiento contemplado en el artículo 49 del C.O.T., el cual permite la compensación siempre que se tenga un crédito, líquido y exigible, que opera de pleno derecho sin necesidad de autorización previa y sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda ejercer sus facultades de fiscalización.

Es importante señalar, que la única limitante asociada a la aplicación de este artículo radica en el hecho de que excluye su utilización con los créditos provenientes de impuestos indirectos, pero esta salvedad es aplicable únicamente a los créditos fiscales soportados por las compras de bienes y servicios, en su carácter de elemento técnico de la determinación de impuesto al ser necesariamente sustraídos de los débitos originados de las ventas, obteniendo así el monto del impuesto a pagar.

Sin embargo, este no es el caso de los créditos soportados con ocasión de las retenciones toleradas por el contribuyente a pesar de que están inmersos en el sistema del IVA como gravamen indirecto, ya que estos representan un pago anticipado detraído y enterado por el Agente de Retención a nombre del contribuyente incidido y anticipando el posible impuesto que este tendrá que pagar al cierre del periodo respectivo, convirtiéndolas de esta manera en un crédito líquido y exigible; con lo cual tiene pleno derecho de requerir a la Administración el debido reintegro una vez verificado el hecho de que las operaciones no generan un valor agregado suficiente como para recuperar la retención soportada.

Queda claro entonces que las disposiciones del artículo 11 contravienen lo establecido en el Código Orgánico Tributario, pues vulneran el carácter de crédito líquido y exigible de las retenciones a favor de los contribuyentes, al incorporar la limitante de que para que opere la compensación, es necesaria la autorización previa otorgada por la

Administración Tributaria, lo cual resulta ciertamente contradictorio porque al ser líquido y exigible, no se puede limitar su aplicación al consentimiento y autorización del Fisco Nacional.

**Experto N° 2:** Indiscutiblemente el procedimiento de recuperación establecido en la última providencia SNAT/2005/0056, no lleva a ninguna recuperación real y expedita de tales montos, y esto se verifica desde el mismo momento en que sujeta al contribuyente a esperar hasta tres periodos impositivos posteriores a aquel en el cual se verifica la retención soportada, y no aprovechada para; y en caso de que efectivamente no haya podido ser opuesta a la obligación tributaria originada al cierre de esos periodos, solicitar ante la Administración el reintegro respectivo, solicitud que debe seguir ciertas características de acuerdo a los articulados 9 y 10 de la presente providencia, hacen aun más difícil y complejo este procedimiento sujetando al contribuyente a una larga espera que puede revertirse en un rechazo u oposición por parte de la administración tributaria de sus solicitudes.

No podemos afirmar entonces, que este sistema de recuperación es adecuado, teniendo en cuenta los altos índices de demora que tiene la Administración Tributaria para la culminación de los procedimientos de recuperación, aunados, por una parte, a la galopante devaluación de la moneda venezolana que en los últimos años ha perdido valor frente al dólar, en treinta y dos por ciento (32%), y por la otra, una inflación acumulada en esos mismos años de aproximadamente cuarenta y seis por ciento (46%), permiten concluir sin necesidad de mayores análisis, que desde el punto de vista económico los diversos procedimientos de recuperación en Venezuela, de los cuales el de retención de IVA no constituye excepción; atentan contra derechos y garantías constitucionales.

**Experto N 3:** Se evidencia los excesos en el que incurren las providencias al instaurar este procedimiento de recuperación, que en ningún momento representa una recuperación inmediata y en efectivo de las cantidades retenidas, al respecto sólo se contemplan el mecanismo de compensación y cesión, los cuales tal como se encuentran establecidos le dan un tratamiento radicalmente contrario al conferido en el Código Orgánico Tributario. Esto a todas luces puede observarse en la compensación normada en esta ley orgánica, la cual hace referencia a un medio de extinción del cual puede beneficiarse el contribuyente una vez cumplidos los requisitos de Ley ( simultaneidad, homogeneidad, liquidez, exigibilidad, reciprocidad y no-prescripción), sin la necesidad de un pronunciamiento previo de la Administración Tributaria, pero la Ley del IVA y las providencias cambian totalmente la situación, pues para que se verifique la compensación se requiere de una previa autorización por parte de este ente regulador, distorsionando de esa forma la figura misma de la compensación, que busca en todo caso garantizar al contribuyente y la republica una vía mas expedita, eficiente, eficaz, y rápida para obtener un beneficio o satisfacción reciproca para aquellos casos en que uno y otro sean a su vez acreedores y deudores de obligaciones tributarias.

Así mismo, en materia de cesión de las cantidades retenidas, que constituyen el otro acto normado en la providencia, el cual puede instrumentarse con la existencia de un crédito liquido y exigible, vale la pena señalar lo que establece el Código Orgánico Tributario en su artículo 50: “Los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, por concepto de tributos, y sus accesorios, podrán ser cedidos a otros contribuyentes o responsables, solo a efectos de ser compensados con deudas tributarias del cesionario con el mismo sujeto activo.”

Esta norma rectora de la figura de la cesión en ningún momento supedita el ejercicio de ese derecho a ninguna formalidad previa, bastando simplemente que los créditos tributarios a ser cedidos cumplan con la condición de ser líquidos y exigibles. Las condiciones adicionales que imponen la norma van dirigidas por una parte, al destino que puede darles el cesionario a los créditos; este es, el ser compensados únicamente con deudas tributarias que este registre con el mismo sujeto activo; y por la otra, la obligación que recae en el cedente de notificar a la Administración Tributaria dentro de los tres (03) días hábiles siguientes de efectuada.

De acuerdo a lo expuesto, se puede evidenciar las ilegales restricciones a las que sujeta este sistema de recuperación la figura de la compensación y cesión, que tal como se ha mencionado no se encuentran contempladas en el Código Orgánico Tributario, norma rectora jerárquicamente superior que rige tales procesos.

**Experto N° 4:** Sin duda alguna el régimen de recuperación consagrado en las providencias no lleva a subsanar ni mucho menos recuperar las cantidades retenidas en exceso por lo tanto no es procedente ni mucho menos adecuado, y esto se debe a las injustificadas condiciones que este sistema de recuperación impone, ya que siendo estas cantidades un crédito líquido y exigible que tiene el contribuyente derecho a recuperar, con absoluta claridad puede disponer de esas cantidades, recurriendo a la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria, aplicándola conforme a lo dispuesto en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario, sin necesidad de iniciar un procedimiento de recuperación y mucho menos de esperar a obtener un pronunciamiento previo favorable de la administración tributaria, tal como lo establece este régimen.



Los excesos en que incurre esta normativa a través de la cual se adopta e instrumenta el régimen de retenciones de IVA, no se agotan sólo con las restricciones a las que sujeta la compensación, sino incluso la recuperación de las cantidades retenidas, estableciendo que solo serán recuperables las cantidades que hayan sido declaradas y enteradas por los agentes de retención y se reflejen en el estado de cuenta del contribuyente, previa compensación de oficio, práctica que a todas luces resulta injustificada, que se haga depender el ejercicio del derecho del contribuyente de recuperar dichas cantidades a actuaciones completamente ajenas a su control y voluntad como es el enteramiento por parte del agente de retención del importe retenido, debido a que, las cantidades retenidas por éste se aplican de manera directa al pago del impuesto que corresponde satisfacer a la persona a la cual se le practica la retención, quedando esta automáticamente liberada de su obligación por ende, si el agente de retención no entera el tributo retenido, asume este el carácter de responsable de acuerdo a lo establecido en el código orgánico tributario y es el quien debe responder ante la Administración Tributaria, por esta apropiación indebida, no se debe castigar al contribuyente ni menos limitar su posibilidad de recuperación por el incumplimiento de deberes que no le corresponde.

**Experto 5:** No es adecuado, ya que además de poner tantas trabas para reestablecer la situación financiera del contribuyente el cual ha sido objeto de retenciones en exceso, norma un procedimiento de recuperación que se deviene en excesos al contribuyente como es la petición expresa de presentar con tanta antelación una solicitud en la cual queden claramente identificadas las partes y los impuestos sobre los cuales operara la imputación, siendo sumergidos a lapsos irracionales y corriendo el riesgo de ser rechazada la oposición de la compensación o cesión según sea el caso; y más aún, sujetar el derecho del proveedor de recuperar las cantidades

retenidas en exceso, a las actuaciones completamente ajenas a él, como es el enteramiento por parte del agente de retención del impuesto retenido. Resultando esta práctica totalmente violatoria de los derechos del contribuyente

En consecuencia este sistema, lejos de resolver el problema presentado por los contribuyentes cuyos saldos acumulados ponen en riesgo la continuidad del negocio. Viene a poner muchas barreras para la recuperación del pago en exceso que en, un principio y si consideramos el fin de este impuesto nunca debió ser asumido por el proveedor, ya que este, solo debió soportar la obligación tributaria resultante de la aplicación del impuesto al valor añadido por este en la cadena de comercialización, pero nunca mas allá de esta limitante; porque es en este punto donde comienzan a darse distorsiones en un sistema donde evidentemente la Administración Tributaria no esta capacitada para reintegrarle a tiempo; y a través de un sistema de recuperación expedito, los excesos indebidamente asumidos.

En este sentido, resumiendo las respuestas se tiene que:

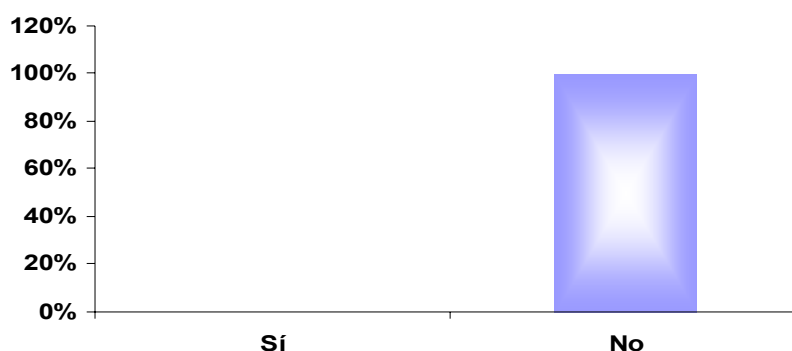
**Cuadro N° 13**

<b>Respuestas</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Porcentual</b>
Sí	0	0%
No	5	100%
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaborado por el autor

**Gráfico N° 7**

**Distribución Porcentual de las respuestas a la pregunta:  
¿Considera Usted que el Régimen de Recuperación de  
las cantidades retenidas en exceso establecido en la  
providencia es adecuado?**



Fuente: Elaborado por el autor

En conclusión el 100% de los expertos considera que este régimen no lleva a ninguna recuperación inmediata y efectiva de estas cantidades retenidas en exceso y los medios empleados para materializar la devolución como lo es la cesión y la compensación tal y como se encuentran instrumentado en la providencia representan un exceso reglamentario, ya que, a través de esta norma de carácter sublegal se le da un tratamiento totalmente contrario al conferido en el C.O.T norma orgánica superior, así mismo a través de este sistema el contribuyente es imbuido en una profunda carga administrativa para iniciar tales procedimientos sin la garantía de que sus solicitudes tengan respuesta por parte del organismo tributario, y en caso de ser resueltas se pone en duda que se logre reestablecer la situación financiera del contribuyente por el tiempo y los costos que debe emplear para el logro de este objetivo

En lo relativo a determinar la aplicación y el conocimiento de los trabajadores desde el punto de vista operativo acerca de la aplicación del régimen de retenciones de IVA en la empresa CQ, se aplicó un cuestionario estructurado a 10 empleados de la empresa CQ, a continuación se presenta un resumen de las opiniones emitidas por estos trabajadores:

**Nº 1 ¿El personal de la empresa está en conocimiento de las providencias que rige el Régimen de Retenciones del IVA SNAT/2005/0056?**

El 100% de los encuestados señaló que sí está en conocimiento de la providencia y sus obligaciones como Agentes de Retención, ya que esta última providencia no cambia en esencia lo establecido en la Providencia SNAT/2002/1455.

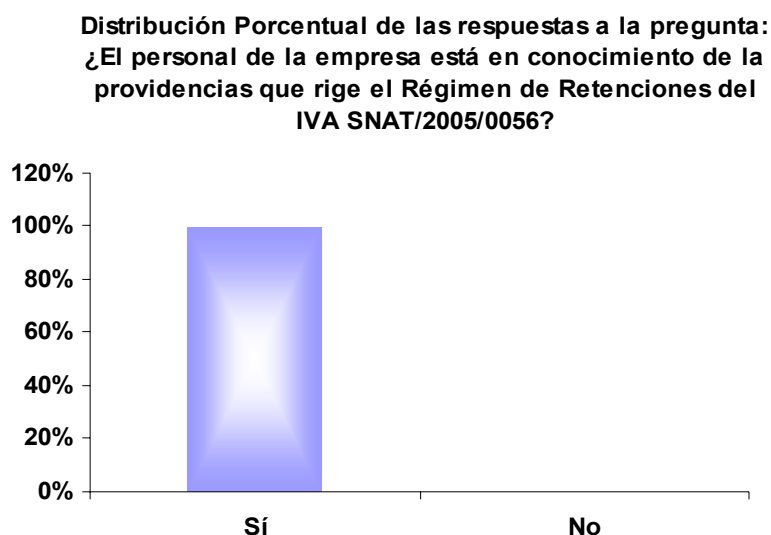
En este sentido, resumiendo las respuestas se tiene que:

**Cuadro Nº 14**

<b>Respuestas</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Porcentual</b>
Sí	10	100%
No	0	0%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaborado por el autor

**Gráfico N° 8**



Fuente: Elaborado por el autor

**N° 2: ¿Se reciben oportunamente los comprobantes de retención?**

De la misma forma, el 100% de los encuestados respondió que los comprobantes si se reciben oportunamente, pero para ello deben iniciar un proceso de seguimiento del documento que requiere incluso la dedicación exclusiva del personal de cobranzas.

**Cuadro N° 15**

Respuestas	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Porcentual
Sí	10	100%
No	0	0%
Total	10	100%

Fuente: Elaborado por el autor

**Gráfico N° 9**



Fuente: Elaborado por el autor

**N° 3: ¿La empresa ha presentado problemas con el portal del SENIAT, para enterar las retenciones que efectúa como Agente de Retención? ¿Por qué?**

El 100% de los encuestados expresó que sí se han presentado problemas con el portal del SENIAT, para enterar las retenciones que efectúa como Agente de Retención, puesto que en ocasiones la conexión con el portal no se puede realizar ya sea porque no se reconoce la clave como usuario, o la hoja del SENIAT esta bloqueada; de igual manera, también se han presentado muchos problemas con las notas de crédito en compra, cuando estas se realizan en periodos posteriores a la compra, el portal no permite rebajarlas o descontarlas de la declaración por no corresponder al mismo periodo en que se declaro la compra.

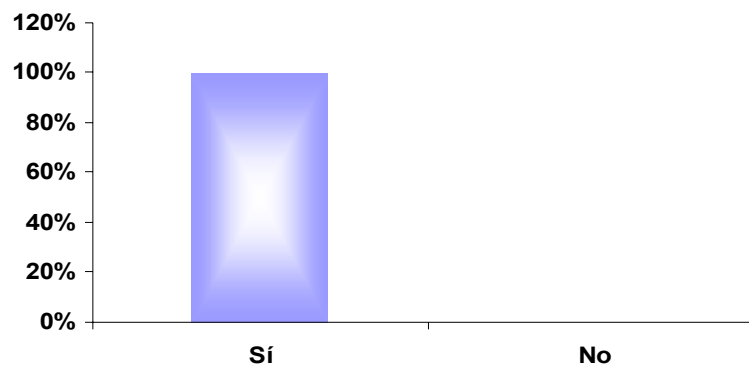
**Cuadro N° 16**

<b>Respuestas</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Porcentual</b>
Sí	10	100%
No	0	0%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaborado por el autor

**Gráfico N° 10**

**Distribución Porcentual de las respuestas a la pregunta:  
¿La empresa ha presentado problemas con el portal del  
SENIAT, para enterar las retenciones que efectúa como  
Agente de Retención? ¿Por qué?**



Fuente: Elaborado por el autor

**N° 4: ¿Cree usted que los porcentajes de retención establecidos en la providencia son adecuados? ¿Por qué?**

El 100% de los encuestados señaló que los porcentajes de retención establecidos en la providencia no son adecuados, debido a que los mismos

son muy elevados y afectan la liquidez de la empresa, puesto que el porcentaje de retención va por encima del porcentaje de utilidad de la empresa que oscilan entre un 30 o 40% .

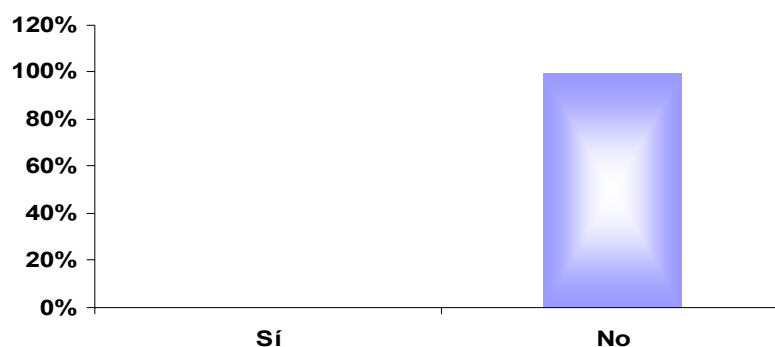
**Cuadro N° 17**

<b>Respuestas</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Porcentual</b>
Sí	0	0%
No	10	100%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaborado por el autor

**Gráfico N° 11**

**Distribución Porcentual de las respuestas a la pregunta:**  
**¿Cree usted que los porcentajes de retención**  
**establecidos en la providencia son adecuados?**  
**¿Por qué?**



Fuente: Elaborado por el autor



**Nº 5: ¿Considera usted que los plazos para enterar las retenciones son apropiados? ¿Por qué?**

El 100% de los encuestados expresó que los plazos para enterar las retenciones no son apropiados, debido principalmente a que es un periodo muy corto entre cada quincena, razón por la cual la empresa no ha logrado recuperar su cartera de cuentas por cobrar en el mes, que oscila entre 30 a 45 días, cuando debe pagar en el mismo periodo dos veces el impuesto que retiene a sus proveedores por ser Agente de Retención; además esta salida adelantada de efectivo, limitad el normal flujo de caja para el pago de sus operaciones corrientes, ahora es utilizado para hacer frente a las obligaciones fiscales que debe cumplir como Agente de Retención.

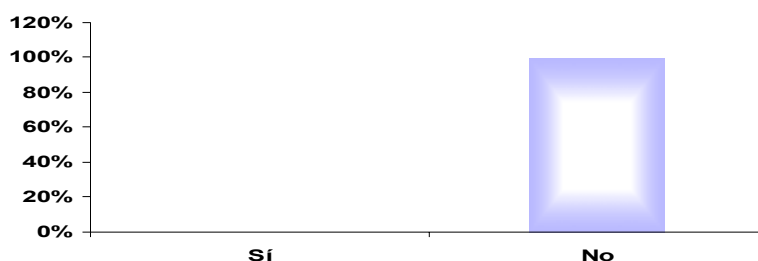
**Cuadro Nº 18**

<b>Respuestas</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Porcentual</b>
Sí	0	0%
No	10	100%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaborado por el autor

**Grafico Nº 12**

**Distribución Porcentual de las respuestas a la pregunta:  
¿Considera usted que los plazos para enterar las retenciones son apropiados? ¿Por qué?**



Fuente: Elaborado por el autor

**Nº 6: ¿La empresa ha incurrido en costos adicionales de personal y tecnología para dar cumplimiento a la providencia SNAT/2005/0056? ¿Por qué?**

El 100% de los encuestados respondió que la empresa si ha incurrido en costos adicionales de personal y tecnología para dar cumplimiento a la providencia SNAT/2005/0056, puesto que se ha invertido en entrenamiento del personal, que por razón de sus actividades se ve involucrado en la declaración y pago de las retenciones, además se realizó un trabajo especial a nivel de sistemas para cumplir adecuadamente con los formatos establecidos por la providencia adaptándose el libro de compras y ventas, comprobante de retención.

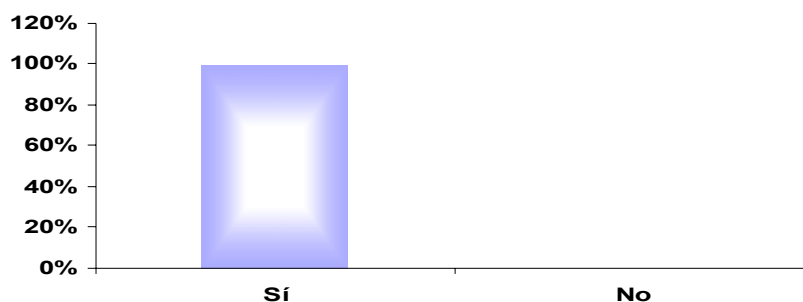
**Cuadro Nº 19**

<b>Respuestas</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Porcentual</b>
Sí	10	100%
No	0	0%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaborado por el autor

**Gráfico Nº 13**

**Distribución Porcentual de las respuestas a la pregunta:  
¿La empresa ha incurrido en costos adicionales de personal y tecnología para dar cumplimiento a la providencia SNAT/2005/0056? ¿Por qué?**



**Nº 7: Considera usted que la implementación del Régimen de Retenciones afecta la situación financiera de la empresa? ¿Por qué?**

El 100% de los encuestados expresó que la implementación del Régimen de Retenciones, si afecta la situación financiera, de la empresa especialmente en su flujo de caja debido a que la disposición del efectivo se ha visto mermado considerablemente desde que se implementó este régimen de retenciones y esto se debe a que las retenciones superan mes a mes el monto del impuesto a pagar, entregando al fisco dinero anticipadamente que no se puede compensar en el mismo periodo, llevando esta situación a tener retenciones excenduntarias; las cuales afectan la liquidez de la empresa; que al tener este dinero represado no pude cumplir con sus deudas y acreencias a proveedores en el corto plazo, así mismo se ha visto imposibilitada a realizar actividades de inversión.

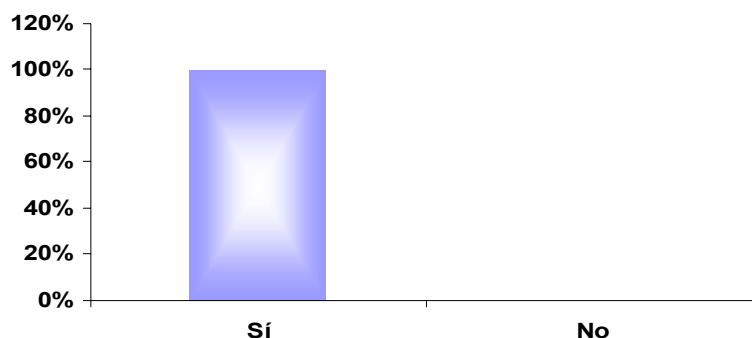
**Cuadro Nº 20**

<b>Respuestas</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Porcentual</b>
Sí	10	100%
No	0	0%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaborado por el autor

**Gráfico N° 14**

**Distribución Porcentual de las respuestas a la pregunta:  
Considera usted que la implementación del Régimen de  
Retenciones afecta la situación financiera de la  
empresa? ¿Por qué?**



Fuente: Elaborado por el autor

**N° 8: ¿La empresa ha introducido alguna solicitud de reintegro sobre las cantidades retenidas en exceso, producto del Régimen de Retenciones del IVA? ¿En qué cantidad aproximadamente?**

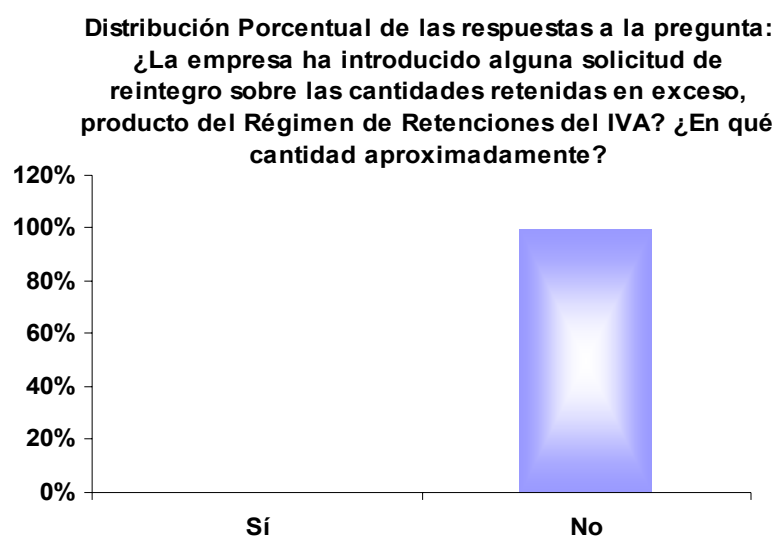
El 100% de los encuestados señaló que la empresa no ha introducido alguna solicitud de reintegro sobre las cantidades retenidas en exceso, producto del Régimen de Retenciones del IVA, debido a lo complejo del proceso contemplado en la providencia, además por no cumplir completamente con los requisitos para la solicitud, y esto se debe a que las cantidades retenidas de IVA contabilizadas en la empresa son superiores a las cantidades enteradas por los Agentes de Retención las cuales se verificaron en el portal del SENIAT.

**Cuadro N° 21**

<b>Respuestas</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Porcentual</b>
Sí	0	0%
No	10	100%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaborado por el autor

**Gráfico N° 15**



Fuente: Elaborado por el autor

**Nº 9: ¿Considera usted que el Régimen de Recuperación de las cantidades retenidas en exceso establecido en la providencia es adecuado? ¿Por qué?**

El 100% de los encuestados señaló que el Régimen de Recuperación de las cantidades retenidas en exceso establecido en la providencia no es adecuado, debido a que el proceso no es lo suficientemente claro, el régimen debería establecer la compensación inmediata sin tener que esperar el pronunciamiento de la Administración Tributaria. Este proceso tal como está concebido, implica la necesaria contratación de personal externo para preparar dicha tramitación acarreado a la empresa gastos adicionales por concepto de honorarios.

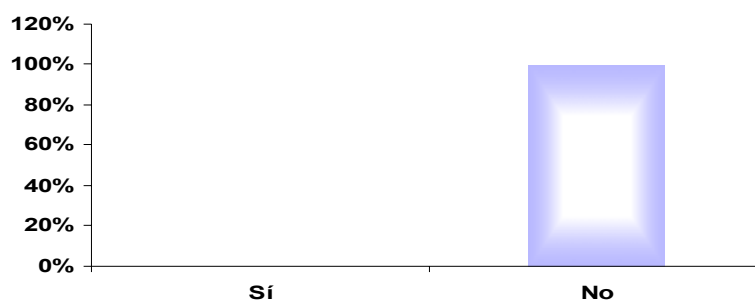
**Cuadro Nº 22**

<b>Respuestas</b>	<b>Frecuencia Absoluta</b>	<b>Frecuencia Porcentual</b>
Sí	0	0%
No	10	100%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaborado por el autor

**Gráfico Nº 16**

**Distribución Porcentual de las respuestas a la pregunta:  
¿Considera usted que el Régimen de Recuperación de las cantidades retenidas en exceso establecido en la providencia es adecuado? ¿Por qué?**



**Nº 10: ¿Considera usted que la Administración Tributaria ha dado respuesta oportuna y rápida para el reintegro de las cantidades retenidas en exceso? ¿Por qué?**

El 100% de los encuestados señaló que la Administración Tributaria no ha dado respuesta oportuna y rápida para el reintegro de las cantidades retenidas en exceso, con el tiempo de vigencia de este régimen la Administración Tributaria no ha dado mayor flexibilidad y claridad en los procedimientos a las empresas para que puedan optar a dichas recuperaciones, igualmente sólo hasta en junio del presente año se hizo el primer reintegro después de mas de dos años de instaurado el sistema.

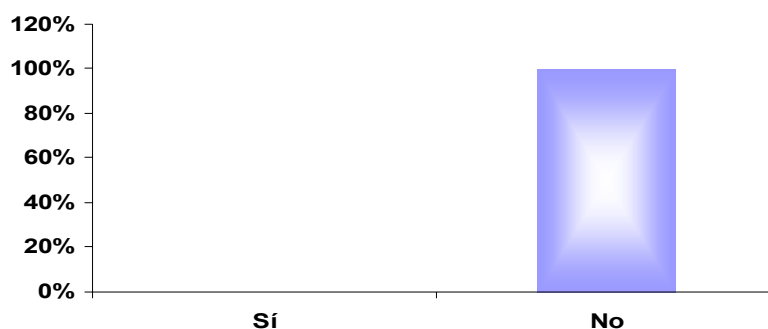
**Cuadro Nº 23**

Respuestas	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Porcentual
Sí	0	0%
No	10	100%
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaborado por el autor

**Gráfico Nº 17**

**Distribución Porcentual de las respuestas a la pregunta:  
¿Considera usted que la Administración Tributaria ha  
dado respuesta oportuna y rápida para el reintegro de  
las cantidades retenidas en exceso? ¿Por qué?**



## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **CONCLUSIONES**

Del análisis realizado al Régimen de Retenciones del IVA como componente integrado al mecanismo de traspaso y recuperación del crédito fiscal y los efectos financieros jurídicos y administrativos que recaen sobre los contribuyentes, se concluye lo siguiente:

- Al caracterizar el efecto financiero de las retenciones de IVA, en la empresa CQ, se deduce que estas, tienen efectos estructurales y financieros en el capital de trabajo al producir un flujo de caja constante hacia el fisco, ajeno a la naturaleza propia del impuesto, con este sistema el contribuyente ha anticipado cantidades muy superiores al de su cuota tributaria mensual, dejándose de gravar el valor añadido al impedírsele la recuperación del total de créditos soportados periodo tras periodo, afectando así su capacidad económica.

Sin duda esta distorsión se hace aún más aguda por las relaciones comerciales que la empresa sostiene con contribuyentes especiales, los cuales representan más del sesenta por ciento (60%) de la cartera de clientes, y retienen cantidades que en proporción son mayores al margen de valor que agrega el contribuyente, el cual no puede soportar la carga financiera que implica la aplicación de este Régimen de Retenciones, afectándola en todos los escenarios que la empresa sostenga cuando tiene mas créditos que débitos fiscales y viceversa, lo cual origina un efecto económico negativo especialmente en el flujo de caja, que se ha visto mermado afectando así la liquidez de la empresa y la disposición de este recurso para cumplir con las acreencias a sus proveedores en el corto plazo,



incluso para la realización de inversiones viéndose comprometido así su patrimonio a través de este sistema de retenciones.

- Al analizar los efectos jurídicos del Régimen de Retenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado tal como se encuentra concebido se puede concluir; que este sistema atenta contra muchos principios y normas constitucionales, incluso con la Ley del IVA, la cual pretende reglamentar, a través de este sistema se distorsiona la naturaleza del impuesto al valor, generando un impuesto de carácter confiscatorio al impedir la compensación entre los actores de la actividad económica, siendo totalmente opuesto a los preceptos constitucionales consagrados en la carta magna. Esto debido a que su aplicación origina una sobrecarga fiscal para el contribuyente, el cual asume un pago en exceso, que nunca debió ocasionarse, si se compara la cuota tributaria determinada al cierre del periodo versus el anticipo soportado con ocasión de la retención anticipada y realizada por el Agente de Retención.

Alterándose así el espíritu propósito y razón de este impuesto plurifásico e indirecto, pues el incidido solo debería tributar al cierre del periodo por el valor añadido en la cadena de comercialización, y no como ocurre que a raíz de la implementación del Régimen se esta afectando patrimonialmente al contribuyente quien lleva acuestas una carga perteneciente únicamente al consumidor final, negándosele así su derecho de trasladar la carga fiscal soportada con la ocasión de la compra de bienes y servicios necesarios para realizar las ventas gravadas por el IVA. Se atenta contra la capacidad contributiva, de los contribuyentes, debido a que a través de este sistema de retenciones se constituye un mecanismo de recaudación del impuesto, fundamentado sobre una determinación presuntiva cuya base o parámetro viene dado por el total de débitos fiscales generados en las operaciones de ventas de bienes y servicios, y con una alícuota de retención tan alta se genera una distorsión en el mecanismo de repercusión y

traslación de impuesto, lo que genera una acumulación excesiva de retenciones por concepto de IVA., ocasionando pagos en exceso que alteran el carácter no acumulativo del impuesto y el hecho de que sea el consumidor final quien soporte dicha carga económica

Además, el régimen de recuperación consagrado en las providencias dificulta la recuperación inmediata de las cantidades retenidas en exceso, a pesar de que son créditos líquidos y exigibles para el contribuyente, no pueden ser compensados ni cedidos sin previa autorización de la Administración Tributaria, demostrándose con esta práctica el exceso reglamentario en que incurre este sistema, al no respetar la preeminencia que tiene el Código Orgánico Tributario en materia de compensación y cesión, estableciendo un procedimiento de reintegro engorroso que de acuerdo con la práctica fiscal no lleva nunca a un resultado favorable para el contribuyente

- Al determinar el conocimiento y la aplicación del Régimen de Retenciones de IVA empresa CQ, se concluye que este sistema acarrea una profunda carga administrativa, especialmente en los deberes formales que debe cumplir como Agente de Retención, pues ésta organización está incurriendo en costos operativos para dar cumplimiento a las disposiciones establecidas por la Administración Tributaria, como lo son la adquisición de tecnología y personal calificado requerido para la implementación adecuada de esta providencia, así mismo se pudo constatar de acuerdo a las respuestas obtenidas de los empleados que los plazos de enteramiento lleva a que la empresa financie al proveedor adelantando en un mes, dos veces el pago del impuesto, produciendo un efecto negativo en sus finanzas, debido a que muchas veces no se ha terminado de recuperar la cartera de cuentas por cobrar, cuando se está anticipando el impuesto que retiene a sus

proveedores por ser Agente de Retención, con los consecuentes problemas que genera el portal para enterar dichas cantidades.

Así mismo, como contribuyente ordinario del impuesto la empresa CQ, ha visto seriamente afectada su liquidez y esto se debe a que con porcentajes tan altos de retención que incluso superan el porcentaje de utilidad de la empresa, se está anticipando más impuesto del que corresponde pagar, generándose un exceso de retención de este impuesto, con el agravante de que no se han introducido solicitudes de reintegro de estas cantidades retenidas en exceso, por el incumplimiento de los Agentes de Retención, los cuales no han declarado en su totalidad las cantidades retenidas a la empresa; aunado a esto, el establecimiento del sistema de recuperación, tan engorroso, no lleva a el contribuyente a tener la certeza de recuperación de tales cantidades al iniciar este procedimiento, el cual incurre una vez más en gastos por concepto de honorarios profesionales y trámites administrativos que se requieran en dicho proceso.

## **RECOMENDACIONES**

Con base en argumentos jurídicos, y en vista de las distorsiones financieras y los efectos administrativos que produce el Régimen de Retenciones de IVA sobre los contribuyentes, las recomendaciones del presente trabajo investigativo están orientadas a lograr un justo equilibrio entre los intereses del Fisco y de los contribuyentes, mediante la adopción de las siguientes medidas.

### ***En el caso de los contribuyentes (representada por la Empresa, CQ):***

1.- Mantener un programa de evaluación continuo de sus compras con la finalidad de que no minimicen los excedentes de créditos fiscales en periodos consecutivos, con miras a controlar las retenciones de IVA en exceso.

2.- Introducir con celeridad la solicitud de recuperación de las cantidades retenidas en exceso, con el fin de reducir el impacto financiero de este régimen de retención.

### ***En el caso de la Administración Tributaria***

1.- Sincerar y racionalizar el porcentaje de retención. La Administración Tributaria debería hacer un estudio económico por sectores y ramos económicos, instrumentando en este sentido porcentajes más acordes con la realidad de cada tipo de contribuyente, estableciendo diversas escalas de retención.

2.- Eliminar la retención entre los contribuyentes denominados “especiales”, en el entendido que el propósito del esquema de retención es el de controlar aquellos contribuyentes que por sus características pudieran

vulnerar la normativa y por el hecho de que estos contribuyentes especiales son sujetos a controles continuos en relación al cumplimiento de los deberes formales y el pago oportuno de sus tributos, así como constantes investigaciones por parte de la Administración Tributaria, entonces la imposición de este sistema no se justifica entre este tipo de contribuyentes, ya que el riesgo de incumplimiento es mínimo. Por otro lado las operaciones de compra y ventas de los contribuyentes especiales se realizan en un alto porcentaje con otros contribuyentes especiales, lo cual origina que los créditos fiscales producto de las retenciones, se acumulen dado que tienen muy pocas posibilidades de compensarlas a través de operaciones comerciales con otro tipo de contribuyentes. Por ello se recomienda que las operaciones que se realicen entre este tipo de contribuyentes no sean calificados como sujetos de retención

3.- En cuanto a la recuperación de los créditos fiscales retenidos en exceso, se recomienda que se pueda compensar éste con otros impuestos de pleno derecho, en consideración a las amplias facultades de revisión posterior por parte de la Administración Tributaria. Los procedimientos para la compensación de los créditos fiscales acumulados por la empresa, deben estar asociados a los lineamientos de justicia y equidad y no por criterios de discrecionalidad o de exclusión que pudiera generar duda respecto a la rápida recuperación de los excesos de retención.

4.- Se recomienda que la recuperación de las cantidades retenidas en exceso, se realice por el monto total de las cantidades efectivamente retenidas, soportadas y no descontadas por el contribuyente, ya que resulta injusta la limitante que introduce el sistema de recuperación normado en las providencias, al sujetar el derecho de recuperación de estas cantidades al enteramiento por parte del Agente de Retención.

Finalmente, se exhorta a que la presente investigación y los argumentos recurridos con relación al Régimen de Retenciones y los efectos tanto financieros jurídicos y administrativos que producen a los contribuyentes, sean tomados en cuenta por la Asamblea Nacional para el debido debate que debe realizarse sobre estas providencias administrativas que tanta controversia y perjuicio han causado a los contribuyentes, al detraer anticipadamente pagos en exceso de difícil recuperación, con el fin de velar por los intereses de los contribuyentes que son el motor de la economía del país, así como, los intereses del Estado; ya que, con la implementación de este sistema de retenciones y el proceso de recuperación tan lento y engorroso el Estado se esta enriqueciendo “lícitamente” con estos ingresos anticipados que pertenecen al contribuyente y una vez culminado el proceso de recuperación deberá devolver con intereses de mora, intereses que pueden estar por encima de la cuantía del capital a devolver, trayendo como consecuencia serios daños al erario del Estado.

## BIBLIOGRAFÍA

Arias, F. (1997), *El Proyecto de Investigación*. Guía para su Elaboración. Ed. Episteme, Caracas.

Ander, E. (1999). *Introducción a las Técnicas de la Investigación Social*. Editorial Humanitas. Buenos Aires

Carrero, H. y Noguera, M. (2004) *Análisis de los Aspectos Jurídicos y Tributarios de la implementación del Régimen de Retenciones del Impuesto al Valor Agregado durante los años 2002 y 2003*. Trabajo de Grado no publicado. Venezuela: Escuela Nacional de Administración y Hacienda Publica.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Gaceta oficial N° 5.453 del 24 de Marzo del 2000)

Clavijo, F.(1971). *Curso Derecho Tributario*. Parte Especial Milán

Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de Octubre del 2001)

Decreto 2133 de la Presidencia de la Republica Bolivariana de Venezuela, publicada en la Gaceta Oficial N° 37571 de fecha 15 de noviembre del 2002

Decreto Ley que establece el Impuesto la Valor Agregado. (1993). Gaceta Oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela, N° 35.304 del 24 de septiembre de 1993

Escalante X. (2004). *Los contribuyentes y los responsables del IVA en Venezuela. En Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela*. Asociación de Derecho Tributario. Venezuela

Fermín, J (2004) *La traslación del Impuesto al Valor Agregado y los requisitos de deducibilidad del crédito fiscal. En Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela*: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

García, E (1993). La no confiscatoriedad de los tributos. Trabajo publicado. Compilación de "Principios Constitucionales Tributarios". Universidad de Salamanca y Universidad Autónoma de Silanoa. España

Hernández. R. Introducción al Derecho. Legis Editores, CA 2da edición 2004. Pág. 183-192

Hernández, S. Fernández, C. y Baptista, L. (1999). *Metodología de la Investigación*. Editorial MC Graw-Hill. México

Hurtado, J (1998). *Metodología de la Investigación Holística*. Fundación Sypal. Caracas

Jarach, D. (1969). *Curso Superior de Derecho Tributario*. (2da edición).. Liceo Profesional Cima. Buenos Aires

Jarach, D. (1984). *Finanzas Públicas, esbozo de una Teoría General*. Editorial Cargallo. Argentina.

Jarach, D. (1993). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo SACI, Argentina.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Reformada en Agosto del año 2004. Gaceta Oficial N° 37.999 del 11 de Agosto del 2004).

Maduro, E. (1993). *Curso de Obligaciones*. UCAB, Manuales de Derecho, Caracas.



Martínez, G. (2003). *Estudio de la planificación y el control como herramientas creadas por los contribuyentes especiales, en el papel de agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado y su efecto en el estado del flujo de efectivo*. Trabajo de Grado No publicado. Venezuela: Universidad de Carabobo.

Miranda, A. (1998). *Principios Tributarios*. Revista Tributum V. Universidad Católica del Táchira, Caracas.

Montero, J. (2000). *Análisis del Impuesto al Valor Agregado*, Vadel Hermanos Editores Valencia. Caracas.

Montero, M. (1996). *Investigación Documental y Técnicas de Procedimientos*. (3era edición). Editorial Panpano. Caracas.

Mories, M.(1997). *Régimen Jurídico de la relación entre el retenedor y el retenido: el deber de retener la obligación de soportar la retención*. Obra publicada en el libro *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons. Madrid.

Páez, J. (2004). *La Retención en el Impuesto al Valor Agregado. En Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Venezuela.

Palacios L. (1999). *Anotaciones para la Sinceración de la Imposición General al Consumo tipo Valor Agregado en Venezuela*. Revista Venezolana de Derecho Tributario. Caracas.

Pugliese, M. (1976). *Instituciones de Derecho Financiero*. 2da Edición. Porrúa. México.

Plaza, M. (1998). *El Impuesto sobre el Valor Agregado*. Segunda edición. Colombia Editores. Santa Fé de Bogotá

Providencia Administrativa SNAT/2003/1748. *Obligaciones que deben cumplir los contribuyentes formales del Impuesto al Valor Agregado*, publicado en la Gaceta Oficial N° 37677, 25 de abril del 2003

Providencia Administrativa SNAT/2002/1454 y Nro. SNAT/2002/1455, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.585 del 05 de diciembre de 2002

Providencia Administrativa SNAT/2005/0056 y Nro. SNAT/2005/0056-A, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.126 del 28 de febrero de 2005

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2003), Gaceta Oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela N° 5.363 (Extraordinario), del 12 de Julio de 1999.

Ruiz, C.(1998). *Instrumentos de Investigación Educativa. Procedimientos para su Diseño y Validación*. Ediciones IDEG. Caracas:

Ruiz, I. (1999). *Metodología de la investigación cualitativa* .2ª ed. Universidad de Deusto. Bilbao.

Sánchez, V (2000). *Influencia del IVA en el desarrollo del estado de flujo de efectivo del Departamento de Administración de las empresas designadas por el SENIAT, como contribuyentes especiales en el sector de tributos internos de Maracay*. Edo. Aragua. Trabajo de Grado no publicado. Venezuela: Universidad Bicentennial de Aragua.

Santofino, J. (1994). *Tratado de Derecho Administrativo, Acto Administrativo, Procedimiento de Eficacia y Validez*. ( Tomo II). Universidad Externado de Colombia. Colombia:

Sol, J. (2004). *Clasificación de los Impuestos y el Impuesto tipo Valor Agregado. En Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas.

Seijas, L.(1999). *Metodología de la Investigación*. Continental, S.A. México

Sabino, C. (1992) *El Proceso de Investigación*. El Panapo. Caracas.

Tamayo, M. (2001). *El Proceso de la Investigación Científica*.(3ª edic) Editorial Limusa, S.A. de C.V. Grupo Noriega. México.

Valdés R. (1996). *Curso Derecho Tributario*. (2da Edición). Buenos Aires-Ediciones Desalma – Marcial Pons. Bogota.

Villegas, H. (1992) *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Depalma, Buenos Aires.

Villegas, H. (1976) *Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario*. Ediciones Depalma, Buenos Aires.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2002). *Manual de Trabajo de Grado, Maestría y Tesis Doctorales*. Vicerrectorado de Investigación. Caracas.

Zorrilla S. (1993) *Introducción a la Metodología de la Investigación*. Aguilar León y Cal Editores. México.

# Anexos

## **Anexo A**

### **Cuestionario Tipo A, dirigido a expertos tributarios**

- 1) Considera usted que la implementación de la providencia en los términos establecidos es confiscatoria afecta el patrimonio de los Contribuyentes?
- 2) ¿Considera usted que la aplicación de la providencia altera la naturaleza del Impuesto al Valor Agregado?
- 3) Considera usted ¿Qué las cantidades retenidas en exceso por IVA y soportadas por las empresas violan el principio de capacidad contributiva?
- 4) ¿Cree usted que las providencias tal como están establecidas, violan el principio de legalidad?
- 5) ¿Considera usted que la Administración Tributaria ha dado respuesta oportuna y rápida para el reintegro de las cantidades retenidas en exceso?
- 6) ¿Considera Usted que el Régimen de Recuperación de las cantidades retenidas en exceso establecido en la providencia es adecuado?

## **Anexo B**

### **Cuestionario Tipo b, dirigido a los trabajadores de la empresa CQ**

Nº 1: ¿El personal de la empresa esta en conocimiento de la providencias que rige el Régimen de Retenciones del IVA SNAT/2005/0056?

Nº 2: ¿Se reciben oportunamente los comprobantes de retención?

Nº 3: ¿La empresa ha presentado problemas con el portal del SENIAT, para enterar las retenciones que efectúa como Agente de Retención? ¿Por qué?

Nº 4: ¿Cree usted que los porcentajes de retención establecidos en la providencia son adecuados? ¿Por qué?

Nº 5: ¿Considera usted que los plazos para enterar las retenciones son apropiados? ¿Por qué?

Nº 6: ¿La empresa ha incurrido en costos adicionales de personal y tecnología para dar cumplimiento a la providencia SNAT/2005/0056? ¿Por qué?

Nº 7: Considera usted que la implementación del Régimen de Retenciones afecta la situación financiera de la empresa? ¿Por qué?

Nº 8: ¿La empresa ha introducido alguna solicitud de reintegro sobre las cantidades retenidas en exceso, producto del Régimen de Retenciones del IVA? ¿En qué cantidad aproximadamente?

Nº 9: ¿Considera usted que el Régimen de Recuperación de las cantidades retenidas en exceso establecido en la providencia es adecuado? ¿Por qué?

Nº 10: ¿Considera usted que la Administración Tributaria ha dado respuesta oportuna y rápida para el reintegro de las cantidades retenidas en exceso? ¿Por qué?

## **Anexo C**

### **Cuadro Registro**

## **ANEXO D**

### **VALIDACIÓN DE INSTRUMENTO**



**Universidad de Los Andes**  
**Facultad de Ciencias Económicas y Sociales**  
**Especialización en Ciencias Contables**  
**Mención Rentas Internas**

Lic

La presente tiene como fin solicitar su valiosa colaboración como experto en el área de \_\_\_\_\_ con el objeto de validar los instrumentos de recolección de datos que serán utilizados para el trabajo de investigación, para optar al Grado de Especialista en Ciencias Contables, Mención: Rentas Internas, cuyo título es: Analizar los efectos financieros jurídicos y Administrativos de la aplicación del Régimen de Retenciones del IVA sobre los contribuyentes: Caso de estudio

Este proceso de validación consiste en evaluar y analizar la redacción, el contenido, la pertinencia y la efectividad de los instrumentos a ser utilizados en la recolección de la información. Por lo tanto se anexa al presente, el listado de los ítems con la respectiva hoja de valoración, en la cual deberá indicar si existe correlación entre los objetivos de estudio y los ítems presentados. Así también, si algún ítem requiere ser modificado, o eliminado, o si bien deben incluir otros ítem.

Sin otro particular al cual hacer referencia,

Atentamente,

Yecenia Carrero

Contador Público

Anexo a esta carta envío:

Planteamiento del Problema

Objetivo general y específico

Sistema de Operacionalización de las variables

Copia del Instrumento

**Universidad de Los Andes**  
**Facultad de Ciencias Económicas y Sociales**  
**Especialización en Ciencias Contables**  
**Mención Rentas Internas**

**Analizar los Efectos Financieros Jurídicos y Administrativos de la Aplicación del Régimen de Retenciones del IVA sobre los Contribuyentes: Caso de estudio**

Apellidos y Nombres: \_\_\_\_\_

Título que posee: \_\_\_\_\_

Especialidad: \_\_\_\_\_

Lugar de Trabajo: \_\_\_\_\_

Cargo que desempeña: \_\_\_\_\_

Celular \_\_\_\_\_ email \_\_\_\_\_

**Instrucciones:**

- 1.- Lea detenidamente cada uno de los ítems relacionados con cada objetivo
- 2.- Utilice este formato para indicar su grado de acuerdo o desacuerdo con cada enunciado que se presenta, marcando con una equis(X) en el espacio correspondiente según la siguiente escala:

- |    |           |        |
|----|-----------|--------|
| 1. | Dejar     | (    ) |
| 2. | Modificar | (    ) |
| 3. | Eliminar  | (    ) |

### **Parte I : Cuestionario dirigido a Expertos Tributarios**

Si desea plantear alguna sugerencia para mejorar el instrumento, utilice el espacio correspondiente a la columna de observaciones ubicadas al margen derecho del formato.

<b>N°</b>	<b>Dejar</b>	<b>Modificar</b>	<b>Eliminar</b>	<b>Observaciones</b>
<b>1</b>				
<b>2</b>				
<b>3</b>				
<b>4</b>				
<b>5</b>				
<b>6</b>				

## **Parte II : Cuestionario dirigido al personal de la empresa “CQ”**

Si desea plantear alguna sugerencia para mejorar el instrumento, utilice el espacio correspondiente a la columna de observaciones ubicadas al margen derecho del formato.

<b>Nº</b>	<b>Dejar</b>	<b>Modificar</b>	<b>Eliminar</b>	<b>Observaciones</b>
<b>1</b>				
<b>2</b>				
<b>3</b>				
<b>4</b>				
<b>5</b>				
<b>6</b>				
<b>7</b>				
<b>8</b>				
<b>9</b>				
<b>10</b>				